



HAL
open science

LA PROFESSION D'AUDITEUR LEGAL ENTRE REMISE EN QUESTION ET REINVENTION : LOI PACTE, TELETRAVAIL ET DIGITALISATION

Claire Bassin

► **To cite this version:**

Claire Bassin. LA PROFESSION D'AUDITEUR LEGAL ENTRE REMISE EN QUESTION ET REINVENTION : LOI PACTE, TELETRAVAIL ET DIGITALISATION. Sciences de l'Homme et Société. Université Lyon 3, 2023. Français. NNT : 2023LYO30049 . tel-04347139

HAL Id: tel-04347139

<https://hal.science/tel-04347139>

Submitted on 15 Dec 2023

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.



Distributed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License



N° d'ordre NNT : 2023LYO30049

THÈSE DE DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ JEAN MOULIN LYON 3

Membre de l'université de Lyon

École doctorale n° 486

Sciences Economiques et de gestion

Discipline :

Sciences de Gestion

Soutenue publiquement le 11/12/2023, par

Claire BASSIN

LA PROFESSION D'AUDITEUR LEGAL ENTRE REMISE EN QUESTION ET REINVENTION : LOI PACTE, TELETRAVAIL ET DIGITALISATION

Directeurs de thèse : **M. Jean-François Gajewski et M. François Lantin**

Devant le jury composé de :

M. Olivier Arthaud

Président de la Compagnie Régionale des
Commissaires aux Comptes de Lyon-Riom.

Mme Géraldine Broye.

Professeur des Universités. Université de Strasbourg.

M. Jean-François Gajewski.

Professeur des Universités. Université Jean Moulin
Lyon 3, Directeur de thèse

Mme Nathalie Gonthier-Besacier.

Professeur des Universités. Université Grenoble Alpes,
Rapporteuse

M. François Lantin.

Maître de conférences. Université Jean Moulin Lyon 3,
Co-directeur de thèse

M. Yves Mard.

Professeur des Universités. Université de Clermont-
Ferrand Rapporteur

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

A Lise

Remerciements

Mes remerciements vont tout d'abord à mes deux directeurs de thèse M. le Professeur *Jean-François Gajewski* et M. *François Lantin*. Je tiens à vous remercier de m'avoir fait confiance en acceptant de diriger ma thèse, alors que mon parcours n'avait rien de très académique. Votre rigueur et votre exigence, alliées à une réelle bienveillance, m'ont permis de comprendre les attendus d'une thèse et de découvrir ce monde fascinant de la recherche. Votre grande disponibilité, malgré des responsabilités importantes, est un exemple pour moi. Je remercie particulièrement *Jean-François Gajewski* de m'avoir donné l'opportunité, dès le parcours de thèse, de faire partie d'une équipe de recherche rassemblant des chercheurs de plusieurs établissements, et développant des projets nombreux et riches dans le cadre d'une ANR sur le comportement des auditeurs en télétravail. Cette expérience est une opportunité rare pour laquelle je vous remercie sincèrement.

J'exprime toute ma gratitude aux membres du jury. En premier lieu, je veux remercier les deux rapporteurs de ce travail doctoral. Merci à Madame le Professeur *Nathalie Gonthier-Besacier*, que j'ai eu la chance de rencontrer lors de mon parcours doctoral et dont les paroles bienveillantes m'ont beaucoup aidée. Merci à Monsieur le professeur *Yves Mard*, qui est l'un des tout premiers que j'avais contacté, à Clermont-Ferrand, dans l'optique de démarrer une thèse : je suis ravie de l'avoir dans le jury qui clôture cette étape. Je remercie également les autres membres du jury. Merci à Madame le Professeur *Géraldine Broye*, dont la rigueur et la bienveillance sont unanimement reconnues, d'avoir accepté de me faire part de ses remarques et conseils. Merci enfin à M. *Olivier Arthaud*, Président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Lyon-Riom, dont la participation à ce jury trouve tout son sens quand on sait que cette thèse analyse la perception des auditeurs légaux.

Mener une thèse de doctorat en parallèle d'un poste de PRAG n'est pas toujours chose aisée. Si j'y suis parvenue c'est en grande partie grâce au soutien de mes collègues, de l'IAE Lyon. Je tiens à remercier en particulier *François et Katia*, les deux responsables de pôles d'enseignement et de recherche dans lesquels je travaille depuis trois ans. Vous m'avez toujours fait confiance, vous m'avez donné de très belles opportunités. Vous avez tout arrangé pour me donner toutes les chances de réussite. Notre collaboration est productive et harmonieuse. Je sais

ce que je vous dois et je ne l'oublierai pas. Au-delà de collègues j'ai trouvé des personnes humaines, investies et généreuses. Merci *Katia*, merci *François*.

Je veux ensuite remercier « *mon carré d'as* ». *Sophie* « *my white wall* » tu as su m'écouter, me faire rire, rire avec moi (et quel rire !) à chacun de mes (nombreux) passages dans ton bureau. Merci de ton écoute bienveillante, de tes propositions et pistes qui, toujours, m'ont donné de très belles perspectives (parfois inexploitées à ce jour !). Au-delà d'une collègue j'ai rencontré une belle personne et je sais pouvoir dire que tu es plus pour moi qu'une collègue. *Ludivine*, tu as toujours été une oreille attentive et tes conseils sont précieux : capable tout autant de me dire « *un pas après l'autre* » et « *la soutenance ça se prépare dès le dépôt de la thèse* ». Tu as raison en tout, je crois pouvoir dire que je n'aurais pas fini dans les temps si je n'avais pas eu tes conseils. *Noémie* je me souviens du mail que je t'ai écrit il y a quelques mois pour avoir de l'aide sur Nvivo. Immédiatement tu m'as transmis tous tes cours, tu m'as aidée, écoutée, conseillée. Ta porte est toujours ouverte, j'espère ne pas en avoir trop abusé ! Là encore je mesure ma chance de t'avoir eue dans mon parcours de thèse. *Célia*, tes paroles, toujours justes et posées, m'ont permis de progresser, de me relever et de finir. Tu as su me dire quand il fallait changer, mais aussi me féliciter bien plus tôt que je ne le méritais. Notre anniversaire commun (à quelques années près !) n'est peut-être pas un hasard. Merci mille fois, je sais quelle chance est la mienne d'avoir partagé ton bureau pour ma dernière année de thèse.

Adrien, Amal, Arthur, Camille, les 3 Caroline H, T et W., Chloé, Guilaine, Laurence, Marina, Mathilde, Mohamed, Nathalie, Sandrine. Vous m'avez écoutée me « lamenter » quand je n'avançais pas, vous avez partagé avec moi vos expériences motivantes, vous m'avez apporté votre soutien. Je ne pouvais rêver meilleure équipe pour écrire cette thèse. C'est notamment grâce à tous les bons moments partagés que j'ai pu maintenir un certain équilibre. Merci à tous et à chacun en particulier.

Je tiens à remercier les auditeurs légaux et professionnels de l'audit qui ont participé à mes entretiens, qui m'ont donné leur ressenti sur les sujets d'actualité de leur profession. J'adresse un remerciement tout particulier à *Stéphane Van Hoof*, secrétaire général de la CRCC de Lyon-Riom qui, pour chaque sujet étudié, a échangé avec moi et m'a donné de précieuses informations.

Au cours de cette période de thèse, j'ai eu la chance de faire partie d'une équipe de recherche consacrée au comportement des auditeurs en télétravail. C'est pour moi une chance rare de travailler en collaboration avec d'autres enseignants-chercheurs, d'échanger et d'apprendre. Merci aux membres de cette équipe de recherche : *Eunice, Jean-François, Luc,*

Marco, Pierre-Majorique et Prince. Si le test de Chow reste très flou pour moi, je me réjouis de continuer à voir défiler des gorilles sur les écrans de nos expérimentations à venir !!!

Je souhaite également remercier toutes les personnes du laboratoire Magellan. Merci à *Catherine, Éric, Jing et Valérie* pour leur aide, et leurs sourires permanents. Merci à *Jean-François*, puis à *Jean-Fabrice et Caroline*, à la direction du laboratoire Magellan pour leur bienveillance envers les doctorants. Merci à l'école doctorale et plus particulièrement à *Isabelle Royer et Sandrine Brunet* de m'avoir donné tous les conseils nécessaires pour me permettre de mener cette thèse à son terme.

Merci à mes étudiants notamment *Alice, Antoine, Benjamin, Candice, Esra, Khadija, Léonie, Robin, Sara, Sarah et beaucoup d'autres* qui m'apportent plus que je ne peux l'écrire.

La rédaction de cette thèse ne m'a pas permis de voir autant que je l'aurais voulu mes amis les plus chers. Même si nous sommes suffisamment amis pour ne pas avoir besoin de nous voir pour nous comprendre, *Caroline, Corinne, Jean-Eudes, Jean-Paul, Vanessa et Xavier*, merci de m'avoir permis de m'éloigner un peu sans jamais vraiment me sentir trop loin. *Alix*, ma filleule chérie, vivement nos prochaines virées shopping !

Merci à ma famille, qui compte tant pour moi. Merci à mon frère *François* et à *Claire*, de leur présence sans faille. *Alexandre* continue de bien grandir et de me faire rire, c'est si chouette d'être ta « Tata Claire », hâte de refaire des « drôles de bobines » ou de jouer avec toi.

Maman, merci de m'avoir tant aidée pendant ces années. Tu as toujours cru en moi et tu as toujours répondu présente pour m'aider. Les phrases que tu as tant prononcées quand j'étais enfant « ce qui est fait n'est plus à faire » ou « il faut être sérieux sans se prendre au sérieux » m'ont permis d'aller au bout. Merci *Maman*.

Enfin, merci *Lise*, ma fille, mon cœur. Si je te dis « merci d'être ma fille » tu répondras « tu sais bien qu'on ne choisit pas, Maman ». Tu as raison, mon amour, on ne choisit pas sa maman, mais quelle chance j'ai, moi, d'avoir été choisie un jour pour être ta maman pour toujours. Merci *Lise* d'être si inspirante, si vive, si sensible. Ton entrée dans ma vie a été un tel bouleversement qu'elle m'a conduit à changer de vie pour arriver là où je devais être à profiter chaque instant de la chance que j'ai de faire le plus beau métier du monde. Et surtout la chance que j'ai d'être ta maman.

« Se lancer dans une nouvelle voie est effrayant. Mais à chaque pas que vous faites, vous réalisez à quel point il était dangereux de rester immobile »

Roberto Benigni, acteur.

Sommaire

REMERCIEMENTS	V
SOMMAIRE	XI
LISTE DES ACRONYMES	XV
CHAPITRE 1. CHAPITRE INTRODUCTIF	1
1. MOTIVATIONS POUR LA RECHERCHE	2
1.1. Les recherches françaises en audit rares malgré une nécessité affirmée.....	2
1.2. Une thèse portant en particulier sur la profession d’auditeur.....	7
1.3. Synthèse des motivations pour la recherche	7
2. LA PROFESSION D’AUDITEUR LEGAL	8
2.1. Une profession : qu’est-ce que c’est ?.....	8
2.2. Les auditeurs légaux : une profession particulière	15
2.3. Synthèse de l’étude sur la notion de profession	21
3. LA QUALITE DE L’AUDIT : UNE THEMATIQUE TRANSVERSALE	
LARGEMENT TRAITEE	21
3.1. La qualité de l’audit : 40 ans de recherche.....	22
3.2. La qualité de l’audit : une thématique avec quelques spécialistes	29
3.3. Synthèse de l’étude sur la qualité de l’audit.....	32
4. STRUCTURE GENERALE DE LA THESE	32
4.1. Vue d’ensemble de la thèse	32
4.2. Justification du choix des changements étudiés	35
4.3. Présentation des trois articles et de leurs contributions.....	39
ANNEXES DU CHAPITRE INTRODUCTIF	45
CHAPITRE 2. LA LOI PACTE UNE MENACE POUR LA	
QUALITE DE L’AUDIT ? LA PERCEPTION DES	
AUDITEURS LEGAUX FRANÇAIS	55
INTRODUCTION	55
1. PRESENTATION DE LA LOI PACTE	56
1.1. Les principaux changements induits par la loi PACTE	57
1.2. La réaction de la profession lors de l’adoption de la loi PACTE.....	61
2. REVUE DE LITTERATURE SUR LA QUALITE DE L’AUDIT	63
2.1. La qualité de l’audit : une notion difficile à définir	64
2.2. La qualité de l’audit : une notion subjective selon la perception des différentes parties prenantes	71
2.3. Les composants de la qualité de l’audit	73
2.4. Synthèse de la revue de littérature sur la qualité de l’audit.....	78
3. METHODOLOGIE	79
3.1. Une première étape sous forme d’entretiens	79
3.2. Une seconde étape à travers un questionnaire.....	80
4. RESULTATS	82

4.1. Une loi dont l'origine et le mode d'adoption ont dérangé	82
4.2. Une loi qui pourrait remettre en question la qualité de l'audit.....	84
5. DISCUSSION.....	87
6. CONCLUSION.....	88
ANNEXES DU DEUXIEME CHAPITRE.....	91

CHAPITRE 3. DU HASARD DE LA MACHINE A CAFE A LA PROGRAMMATION DE RENDEZ-VOUS TEAMS : L'IMPACT DU TELETRAVAIL SUR LA QUALITE DE L'AUDIT 101

INTRODUCTION.....	101
1. REVUE DE LITTERATURE ET CADRE CONCEPTUEL.....	103
1.1. Revue de littérature	103
1.2. Cadres conceptuels mobilisés	105
2. METHODOLOGIE DE RECHERCHE	108
2.1. Une méthodologie fondée sur des entretiens	108
2.2. La répartition des répondants	110
3. RESULTATS ET INTERPRETATIONS	111
3.1. Conséquences du télétravail sur les ressources humaines.....	112
3.2. Conséquences du télétravail sur les relations avec les clients.....	116
3.3. Conséquences du télétravail sur les conflits vie privée/vie personnelle	120
3.4. Synthèse de nos résultats.....	122
4. CONCLUSION.....	123
ANNEXES DU TROISIEME CHAPITRE	127

CHAPITRE 4. LES CABINETS NON-BIG ET LA DIGITALISATION : UNE EVOLUTION NECESSAIRE MAIS QUI PRESENTE DES RISQUES 133

INTRODUCTION.....	133
1. REVUE DE LITTERATURE ET CADRE D'ANALYSE.....	136
1.1 Une recherche axée sur des concepts	136
1.2 Une recherche ancrée dans un existant	139
2. COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES.....	140
2.1 Une collecte de données hybride.....	140
2.2 L'analyse des données.....	145
3. RESULTATS	146
3.1 Définition de la digitalisation	146
3.2 Degré d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation ?.....	149
3.3 Conséquences de la digitalisation pour l'auditeur légal.....	153
4. DISCUSSION.....	160
4.1 Résultats et contributions	160
4.2 Limites de notre recherche	161
4.3 Ouverture et perspectives	162
ANNEXES DU QUATRIEME CHAPITRE	163

CHAPITRE 5. CHAPITRE CONCLUSIF	177
1. IMPLICATIONS MANAGERIALES DE NOS RECHERCHES	177
2. PERSPECTIVES DE RECHERCHE ISSUES DE NOS TRAVAUX.....	179
2.1. Prolongement de nos trois articles	179
2.2. Autres changements récents affectant la profession d’auditeur	182
BIBLIOGRAPHIE	185
TABLE DES ILLUSTRATIONS	203
Encadrés	203
Figures	203
Tableaux	204
TABLE DES MATIERES.....	207

Liste des acronymes

ACCRA	Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées
AFC	Association Francophone de Comptabilité
AGRH	Association Francophone de Gestion des Ressources Humaines
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ALPE	Audit Légal des petites Entités
ANR	Agence Nationale de Recherche
CAC	Commissaire aux Comptes
CCA	Comptabilité Contrôle Audit
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CRCC	Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes
DEC	Diplôme d'Expertise-Comptable
EIP	Entités d'Intérêt Public
FEC	Fichier des Écritures Comptables
FIW	Family Interfering Work
GED	Gestion Électronique des Documents
HDR	Habilitation à Diriger des Recherches
H2A	Haute Autorité de l'Audit
H3C	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
IA	Intelligence Artificielle
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
KAM	Key Audit Matters
MUS	Monetary Unit Sampling

NEP	Normes d'Exercice Professionnel
PACTE	Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
RSE	Responsabilité Sociale et Environnementale
SA	Société Anonyme
SACC	Services Autres que la Certification des Comptes
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SEC	Stock Exchange Commission
SOX	Sarbanes Oxley Act
WIF	Work Interfering Family

CHAPITRE 1. CHAPITRE INTRODUCTIF

A l'automne 2022, la profession de commissaire aux comptes lance sa première « campagne de notoriété » dont l'objectif annoncé est de « mettre en valeur la profession auprès des dirigeants d'entreprise et à la faire rayonner auprès du grand public et des plus jeunes ¹ ».

Il est intéressant de se demander pourquoi une profession réglementée éprouve le besoin de communiquer à l'échelle nationale, à travers tous types de médias. Une partie de la réponse semble pouvoir être trouvée dans le slogan choisi par la profession : « bâtisseurs de confiance », et ce à plusieurs titres.

Tout d'abord, la confiance est le fondement de la relation entre l'auditeur et l'audité. En effet, puisque l'auditeur a accès à des informations confidentielles, qu'il est choisi et rémunéré par l'audité, le client doit avoir confiance en son auditeur.

Par ailleurs, l'auditeur légal émet une opinion sur les documents financiers de l'entité auditée, opinion qui est publique et qui sert de fondement à de nombreuses décisions financières. Ainsi, l'audité n'est pas le seul à devoir avoir confiance en son auditeur, cette confiance doit être largement répandue par le marché financier notamment.

Enfin, la notion de « bâtisseur » démontre que la confiance nécessaire n'est pas « évidente » qu'elle se « bâtit » et donc, d'une certaine façon qu'elle se mérite. L'auditeur serait donc tout à la fois celui qui, par sa mission de certification des comptes, crée de la confiance, mais aussi celui qui inspire confiance.

Compte tenu de l'importance et de la responsabilité que l'auditeur a envers les entreprises et le public à travers ses missions, on peut se demander si les évolutions récentes qui ont touché cette profession n'ont pas ébranlé ce capital confiance et altéré la qualité de l'audit. Tel est

1 Source : site internet de la CNCC : [Actualité - CNCC](#)

l'objet de ce travail doctoral que de mieux connaître cette profession et ses membres et mieux appréhender les changements récents qui en ont bouleversé son exercice.

Nous commençons notre recherche par un chapitre introductif organisé en quatre grandes parties.

Dans un premier temps, nous exposerons les motivations qui ont motivé notre recherche. Nous nous attacherons à préciser pourquoi le choix d'une thèse en audit et plus, précisément, d'une thèse qui s'intéresse aux auditeurs.

Dans un deuxième temps, nous présenterons la profession d'auditeur légal. Après avoir expliqué ce qu'est une profession et en quoi les auditeurs légaux constituent une profession, nous présenterons leurs principales particularités.

La troisième partie de notre introduction traitera de la qualité de l'audit et montrera comment ce thème a été traité par la littérature académique depuis quarante ans.

Enfin, nous terminerons ce chapitre introductif en présentant la structure générale de la thèse et les trois articles qui la composent. Nous montrerons comment ces trois articles s'articulent, quelle logique sous-tend nos recherches et quels sont les principaux apports de chaque article.

1. Motivations pour la recherche

Nos motivations pour la rédaction d'une thèse dans le domaine de l'audit peuvent être rassemblées autour de quatre idées que nous présentons successivement. Tout d'abord, alors que le besoin de recherches en audit est affirmé les recherches françaises publiées en audit restent rares (§0). De plus, et nous souhaitons nous intéresser au domaine de l'audit mais aussi aux auditeurs (§1.2).

1.1. Les recherches françaises en audit rares malgré une nécessité affirmée

Les revues académiques nord-américaines publient de nombreux articles en audit, comme le montre le recensement des revues et des articles portant sur la qualité de l'audit figurant page 22 et suivantes.

En France l'audit légal français présente plusieurs particularités importantes : la durée du mandat de 6 ans, y compris pour les entités non-EIP, l'obligation d'un co-CAC pour la certification des comptes consolidés, ou encore les Normes d'Exercice Professionnel inscrites dans le Code de commerce.

Cependant, et malgré les particularités de l'audit légal français, les recherches en France restent rares alors même que les besoins de recherche en audit en France sont affirmés tant par les chercheurs et rédacteurs de revues scientifiques, que par les professionnels de l'audit.

Cette nécessité est affirmée d'abord par le monde académique. C'est le cas, par exemple, de la revue ACCRA dont les co-rédacteurs en chef soulignent la nécessité de recherches en audit (Cappelletti et Escaffre, 2021).

Ensuite, le besoin de recherche en audit est réaffirmé par les professionnels, comme par Jean Bouquot, alors président de la CNCC, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, qui précisait dans la Revue ACCRA : *« J'ai la conviction de l'enrichissement et de la promotion évidente de notre profession grâce aux travaux de recherche et aux études universitaires qui ne peuvent qu'alimenter et structurer nos réflexions sur les enjeux de notre profession et son avenir. »* (Bouquot, 2019). La CNCC met en place différentes actions pour promouvoir la recherche en audit. On pourra citer notamment la création d'un groupe de travail dénommé « Universitaires » dont les travaux sont présentés régulièrement lors des Assises de la CNCC, ou encore la rédaction d'un magazine « Audit & Société » corédigé par des professionnels de l'audit et des enseignants-chercheurs. De plus, certains cabinets d'audit mettent en place des programmes de soutien à la recherche, comme par exemple le cabinet KPMG qui finance une chaire de recherche avec l'école Audencia.

Malgré ces appels renouvelés à un développement des recherches en audit, nous constatons que le nombre de publications dans ce domaine reste limité en France que ce soit au niveau des thèses (§1.1.1) ou des publications d'articles (§1.1.2).

1.1.1. La rareté des thèses françaises en audit

Nous avons mené un recensement des thèses de doctorat parues dans le domaine de l'audit. Pour ce faire, nous avons interrogé le site theses.fr sur lequel les thèses sont enregistrées, et, pour certaines, déposées. Notre recherche s'est faite avec les critères d'inclusion et d'exclusions présentés dans le Tableau 1-1.

Tableau 1-1 : Critères utilisés pour le recensement des thèses en audit

Critères	Inclusion	Exclusion
Titre de la thèse contient	Audit ou Auditeur ou Commissaire	
Discipline	Sciences de gestion	
Années		Aucune restriction
Langues		
Statut de la thèse	Soutenue	

S'agissant du titre de la thèse nous avons choisi d'intégrer les termes « audit », « auditeur » et « commissaire ». Le choix du terme « commissaire » s'explique par le fait que nous avons, en amont, identifié des thèses dont le titre contenait le terme « commissaire aux comptes » et non « auditeur ». Nous avons fait le choix de faire ce recensement sur le « titre » de la thèse et non sur les mots clef et/ou le résumé (comme le propose le site) car sinon le nombre de résultats était beaucoup trop élevé et de nombreuses thèses n'étaient pas dans le champ de l'audit financier. Nous avons limité notre recherche au domaine des Sciences de gestion, car le seul autre domaine qui accueille des thèses portant sur l'audit est le droit. Or, nous savons qu'une thèse de doctorat en droit est très différente et donc peu comparable avec notre domaine. Enfin, nous n'avons retenu que les thèses soutenues, excluant ainsi les thèses en préparation sur lesquelles nous n'avons pas d'information précise et exploitable.

En appliquant ces critères nous obtenons 79 thèses de doctorat en Sciences de gestion sur une période allant de 1986 à 2023² Le nombre de thèses soutenues chaque année dans le domaine de l'audit varie entre 1 thèse et 8 thèses, record obtenu en 2018.

Nous avons ensuite analysé plus en détail ces thèses pour identifier les domaines principaux sur lesquels elles portent. Nous avons préalablement éliminé certaines thèses qui ne portent pas sur le thème de l'audit légal. Ainsi 33 thèses ont été supprimées car elles concernent des sujets différents³. Nous étudions donc 46 thèses pour lesquelles nous avons lu et analysé les titres et résumés. Nous avons procédé à une répartition de ces 46 thèses autour des thèmes principaux ensuite regroupés en deux grandes catégories : les thèses traitant des techniques d'audit d'une part, les thèses s'intéressant aux auditeurs, d'autre part. Nous présentons dans le Tableau 1-2 les thèmes et catégories que nous avons définis pour procéder à la classification des

² Nous menons notre recherche à l'été 2023, il est donc probable que certaines thèses remplissant nos conditions soient publiées au second semestre 2023. Elles n'apparaissent pas dans cet état des lieux.

³ Nous avons, par exemple, supprimé de notre analyse les thèses portant sur les comités d'audit, l'audit interne, ou qui constituent des études de pays en particulier.

thèses, en précisant que 4 thèses portent sur des thèmes très particuliers et difficilement rattachables aux techniques d'audit ou aux auditeurs. La liste complète de ces 46 thèses avec la catégorie et le thème auxquels nous les avons rattachés figure en Annexe 1-1.

Tableau 1-2 : Thèmes et catégories retenus pour le classement des thèses en audit

Catégories			
Techniques d'audit		Auditeurs	
Nouvelles technologies d'audit	4	Identité de l'auditeur	5
Normalisation de l'audit	4	Relation auditeur/audité	3
Rapports d'audit	3	Ethique	2
Qualité de l'audit	3	Expectation Gap	2
Continuité d'exploitation	1	Marché de l'audit	2
Fraude	1	Management	1
KAM	1	Honoraires d'audit	1
Co-CAC	1	Compétence de l'auditeur	1
Processus d'audit	1	Cabinets	1
Autres	5		
Total	24	Total	18

Il ressort de cette analyse que plus de la moitié des thèses (24 sur 46) porte sur les techniques d'audit et que moins de 40% de ces thèses s'intéressent aux auditeurs. Parmi celles-ci, 5 portent sur l'identité des auditeurs qui est le thème le plus proche de ce travail doctoral, puisque nous interrogeons les auditeurs sur leur rapport aux changements. Nous recensons, dans le Tableau 1-3, les 5 thèses portant sur l'identité de l'auditeur que nous avons identifiées.

Cette analyse nous permet de montrer que les thèses en audit, particulièrement celles s'intéressant aux auditeurs sont assez rares, puisque seulement 18 thèses ont été soutenues depuis 1992.

Tableau 1-3 : Liste des 5 thèses portant sur l'identité de l'auditeur

Auteur	Titre	Année
Olivier Herrbach	Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique	2000
Alice Garcia	Etats affectifs dans les cabinets d'audit : une approche par le concept d'identification organisationnelle et professionnelle	2009
Géraldine Hotteindre	Le rôle de la profession de commissaire aux comptes : entre défense de l'intérêt général et défense des intérêts professionnels	2011
Claire Garnier	Qui sont les associés d'audit des cabinets Big 4 ? : Une lecture interactionniste des carrières des auditeurs dans les cabinets Big 4 en France	2014
Sébastien Stenger	Pourquoi travaille-t-on dans un cabinet d'audit Big Four ? : Fonctions du système up or out : contrôle, compétition et prestige social	2015

1.1.2. Les recherches académiques françaises récentes en audit sont rares

L'audit constitue, avec la comptabilité et le contrôle de gestion, l'une des trois disciplines étudiées par l'Association Francophone de Comptabilité (l'AFC) qui a créé deux revues dédiées à la recherche dans ces trois domaines : la revue historique CCA et la revue ACCRA, qui publie des articles plus courts et plus axés sur la recherche appliquée.

Aussi, pour mesurer le poids que représente l'audit dans la recherche du champ Comptabilité-Contrôle-Audit, nous avons procédé à un recensement de ces deux revues sur la période 2018 à 2023, ce qui correspond à l'intégralité de l'existence de la revue ACCRA⁴. Les résultats de ce recensement, présentés dans le Tableau 1-4, montrent que seulement **13 articles** consacrés à l'audit ont été publiés sur les cinq dernières années, soit moins de 3 articles par an, et seulement 12% du total des articles de ces deux revues.

Tableau 1-4 : Revues ACCRA et CCA 2018-2023 : articles consacrés à l'audit

Revues	Nombre de numéros	Nombres d'articles	Articles consacrés à l'audit	
			Nombre	%
ACCRA	17	53	4	8%
CCA	17	59	9	15%
Total	34	112	13	12%

Nous avons donc montré que, malgré un besoin réaffirmé de recherche en audit, les publications de ce champ disciplinaire restent rares que ce soit au niveau des thèses ou des articles de recherche dans les deux principales revues francophones. Face à ce besoin non totalement satisfait de recherche en audit, il nous semblait opportun d'ancrer notre travail doctoral dans cette discipline, d'autant plus que notre parcours professionnel légitime ce choix.

⁴ Pour calculer le nombre d'articles publiés par numéro, nous n'avons pas tenu compte des éditos et des articles consacrés aux revues de thèses ou aux Habilitations à Diriger des Recherches (HDR).

1.2. Une thèse portant en particulier sur la profession d'auditeur

Dans notre thèse, notre souhait n'est pas d'étudier une technique d'audit, ou un process, mais d'étudier les personnes qui effectuent ces techniques.

Il semble important de préciser ce positionnement car il justifie la démarche méthodologique adoptée dans les trois articles présentés dans cette thèse. En effet, pour chaque article nous avons réalisé des entretiens ou questionnaires auprès d'auditeurs et nous avons ainsi recueilli leur opinion et perception. Notre travail vise donc à collecter l'avis des auditeurs et comprendre leur « perception » des trois changements auxquels nous nous sommes intéressés.

Ce choix méthodologique semble important car la profession d'auditeur légal est une profession méconnue, souvent mal comprise et dont le rôle est parfois ambigu. Par ailleurs, le terme « auditeur » est très large. Nous avons fait le choix de nous intéresser uniquement à l'auditeur légal, en excluant ainsi les missions d'audit contractuel. Mais, nous avons également fait le choix d'analyser les discours des auditeurs légaux de tous cabinets et de tous niveaux d'expérience. En effet, le marché de l'audit est caractérisé par l'existence de cabinets de tailles et moyens matériels très divers, allant du grand cabinet international employant des milliers de salariés au cabinet indépendant comportant un ou deux salariés. Par ailleurs, la carrière d'auditeur est un long cheminement : si les jeunes diplômés de Master démarrent des carrières dans l'audit et sont donc concernés par les changements récents que nous étudions, il faut des années de pratique professionnelle pour accéder au rang d'Associé ou de « signataire ». Aussi, nous avons souhaité, dans notre étude, ne pas nous limiter à certains cabinets ni à certains professionnels, mais bien à rendre compte de la perception de l'ensemble des professionnels de l'audit légal.

1.3. Synthèse des motivations pour la recherche

Notre thèse porte sur la perception des auditeurs de trois changements récents qui ont impacté leur profession.

La motivation pour ce sujet est dictée par trois considérations.

Tout d'abord, le sujet de l'audit est un thème très important, puisque les comptes certifiés par les auditeurs servent de base à la prise de décisions financières. La recherche en audit est donc une nécessité affirmée tant par les professionnels que par le monde académique.

Ensuite, notre parcours professionnel nous a permis d'avoir une expérience riche en audit ce qui facilite l'accès au terrain de recherche et justifie davantage le choix du thème de notre thèse.

Enfin, nous souhaitons nous intéresser tout particulièrement, non pas aux techniques d'audit, mais aux auditeurs en tant que personnes pour comprendre leur perception des changements étudiés.

Il nous faut donc à présent nous intéresser à la profession d'auditeur légal.

2. La profession d'auditeur légal

Dans un premier temps, nous nous demanderons ce qu'est une profession (§2.1), avant de nous intéresser spécifiquement à la profession de commissaire aux comptes (§2.2).

2.1. Une profession : qu'est-ce que c'est ?

Nous préciserons d'abord en quoi l'auditeur légal est une profession au sens de la définition générale (§2.1.1), avant de présenter les apports des principaux courants de la sociologie des professions (§2.1.2).

2.1.1. Une définition générale des professions

Le terme « profession » a une étymologie latine qui signifie « *déclaration, déclaration publique, action de se donner comme* ».

Selon le dictionnaire Larousse, le terme « profession » compte trois dimensions présentées dans le Tableau 1-5.

Tableau 1-5 : Les trois dimensions du terme "profession" selon le dictionnaire Larousse

	Définition	Synonyme
1 ^{er} sens	Activité rémunérée et régulière exercée pour gagner sa vie	Métier
2 ^{ème} sens	Métier de caractère intellectuel, artistique, etc., qui donne une position sociale plus ou moins prestigieuse	Carrière
3 ^{ème} sens	Ensemble des personnes exerçant un même métier	Corps de professionnels

Nous étudions successivement ces trois dimensions que nous appliquons à l'auditeur légal. Si l'audit légal est d'abord un métier (§2.1.1.1), l'exercer s'ancre dans une carrière (§2.1.1.2) et concerne l'ensemble des professionnels (§2.1.1.3).

2.1.1.1. Le métier : première dimension de la profession

La première dimension de la profession mise en évidence par le dictionnaire Larousse est celle d'« une activité rémunérée et régulière exercée pour gagner sa vie » assimilable au « métier ».

Boyer (2002) définit le métier comme « un ensemble d'acquis, de connaissances et d'habiletés appliqué à la transformation d'un produit ou la fourniture d'une prestation, et utilisé dans le cadre d'une technique dominante susceptible d'évoluer ».

Pour Reyes (2023), un métier a trois dimensions présentées dans le Tableau 1-6 : une dimension individuelle, une dimension organisationnelle et une dimension sectorielle. Ainsi, pour Reyes (2023), « le concept de métier correspond à un ensemble de compétences individuelles qui s'appréhendent dans un contexte bien particulier à savoir l'entreprise qui elle-même est le fruit de compétences collectives. Le tout est régulé par les instances de socialisation d'un secteur comme les corporations. ».

Tableau 1-6 : Les 3 dimensions d'une profession selon Reyes (2023)

	Dimension individuelle	Dimension entreprise	Dimensions sectorielle
Notions clefs	Compétences individuelles : « ensemble d'aptitudes issues du savoir technique » « savoir être »	Organisation vue comme une « entité qui a ses questionnements stratégiques concernant son rôle et sa vocation »	La dimension sectorielle du métier fait référence à une identité émise par les institutions représentatives du secteur (ordres, corporations, syndicats etc...)
	« Ensemble stable et structuré de pratiques, de conduites et de connaissances » (Rouby et Thomas 2004)	Cette dimension englobe un ensemble de compétences propres à un groupe d'acteurs devant gérer des problèmes quotidiens (Coutant 2018)	Elles définissent les contours du métier et garantissent la qualité du travail et l'honnêteté des membres

Source : Reyes (2023)

Il semble intéressant d'appliquer ces 3 dimensions à la profession d'auditeur légal. Tout d'abord, la formation tant théorique que pratique qui mène au « titre » de commissaire aux comptes est un gage de leurs « *compétences individuelles* ». D'ailleurs, ces compétences sont maintenues et actualisées tout au long de leur carrière à travers les obligations de formation continue. En effet tout commissaire aux comptes doit suivre un minimum de 20 heures de formation par an et de 120 heures sur une période de 3 années glissantes, avec l'obligation de faire homologuer une partie de ces formations. Par ailleurs, les auditeurs légaux sont soumis à des contrôles qualité diligentés, selon les cas, soit par la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes (CRCC) dont ils dépendent soit par le Haut Conseil aux Commissariat aux Comptes (H3C), qui permettent de vérifier le bon respect des règles et normes et que les compétences techniques sont présentes. Ensuite, la « *dimension entreprise* » correspond, dans le cas des auditeurs légaux, au cabinet d'audit dans lequel la mission est exercée. Chaque cabinet doit mettre en place sa propre stratégie, son propre positionnement. Enfin, la « *dimension sectorielle* » de la profession d'auditeur est assurée par l'existence de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et par les syndicats professionnels. Nous montrerons dans les trois chapitres suivants comment ces deux instances se sont saisies des changements récents affectant les auditeurs légaux, réaffirmant ainsi cette « *dimension sectorielle* ».

Ainsi, en appliquant à la profession d'auditeur légal les trois dimensions mises en évidence par Reyes (2023)⁵, on met en évidence les trois niveaux d'analyse souvent « repris »

5 Si Reyes (2023) s'intéresse particulièrement à la profession de pharmacien d'officine, des similitudes existent avec celle avec celle d'auditeur légal puisque les deux professions sont réglementées et disposent d'un monopole.

dans la littérature : la dimension individuelle correspond à l'auditeur, la dimension entreprise équivaut au cabinet et enfin, la dimension sectorielle est représentée par la profession.

2.1.1.2. La carrière : deuxième dimension de la profession

La deuxième dimension du terme « profession » présente dans le dictionnaire Larousse est un « *métier de caractère intellectuel, artistique, etc., qui donne une position sociale plus ou moins prestigieuse*. Ce deuxième niveau de définition induit une première différence entre « métier » et « profession ». Cette différence tient au prestige et au statut social : ainsi, tous les métiers ne seraient pas des « professions », et c'est alors le terme « carrière » qui serait le plus proche de « profession ». Qu'en est-il alors de la « carrière » des auditeurs ?

La littérature relative à la carrière des auditeurs est assez importante. Les cabinets d'audit, et notamment les Big, sont décrits par certains auteurs comme des « lieux » où la carrière se fait dans des conditions difficiles pouvant aller jusqu'à la « *soumission* » (Stenger, 2017). Les recherches en audit portent sur tous les stades de la carrière en cabinets. A l'entrée dans la profession d'abord : les jeunes qui se destinent à une carrière en cabinet d'audit ou d'expertise-comptable ne sont plus des « *bean-counters* » mais ont, au contraire, une personnalité marquée par leur caractère extraverti (Bellettre *et al.*, 2022). Ensuite, le sentiment de faire partie d'une élite conduirait certains auditeurs confirmés à rester dans leur cabinet d'audit malgré les difficultés inhérentes (Jerman et Beau, 2021). Enfin, l'obtention du grade d'Associé dépendrait beaucoup des « *réseaux informels* » et répondrait à l'objectif de rejoindre « *la bonne écurie* » (Garnier, 2020).

2.1.1.3. La profession vue comme un ensemble de personnes

Enfin, le dictionnaire Larousse propose une troisième définition : « *Ensemble des personnes exerçant un même métier* » : ici on s'intéresse non pas à l'activité exercée, mais aux personnes qui exercent cette activité.

La profession est alors confondue avec les « professionnels » qui l'exercent. Mais alors qu'est-ce qu'un professionnel ? comment se professionnalise-t-on ? Procédant à une revue de littérature sur la profession d'auditeur, Boiral *et al.* (2019) répondent à ces questions et définissent les termes de « *professionnel* », « *professionnalisme* » et « *professionnalisation* ». Ils montrent que, bien que proches, ces trois notions présentent des différences majeures. Nous présentons dans le Tableau 1-7 une synthèse des apports de ces auteurs.

Tableau 1-7 : Professionnel, professionnalisation, professionnalisme

	Professionnel	Professionnalisation	Professionnalisme
Définition de Boiral et al	« Membre d'un groupe qui possède un ensemble de connaissances convenues et reconnues et des lignes directrices pour l'application de ces connaissances »	« Démarche pour accéder au statut de profession »	« Application diligente des connaissances, des méthodes, des valeurs et des normes associées à une profession spécifique »
Points clefs sur lesquels le concept se centre	« Les aspects formels et institutionnels dans lesquels une profession s'inscrit, y compris le statut, les qualifications formelles, les codes de conduite, l'appartenance à une association professionnelle et la reconnaissance sociale »		« les compétences et les aspects comportementaux requis pour mener à bien des activités spécifiques de manière efficace et responsable »
Principaux thèmes traités dans la littérature	<ul style="list-style-type: none"> • Identité et statut • Normes • Connaissances et compétences 		

Selon Boiral et al (2019)

Nous montrerons que l'analyse de Boiral *et al.* (2019) est tout à fait pertinente pour analyser les trois changements auxquels nous nous intéressons dans cette thèse (cf. page 35 et suivantes).

2.1.1.4. Notre positionnement sur la notion de profession

La définition du terme « *profession* » revêt trois dimensions s'appliquant pour les auditeurs légaux, qui constituent donc bien, au sens du dictionnaire Larousse, une « *profession* ».

Dans cette thèse, nous ne nous intéressons pas uniquement à un « métier », mais bien aux personnes qui l'exercent et ce dans leur entièreté. En effet, en choisissant, dans nos trois articles, d'analyser les discours des auditeurs légaux sur les sujets d'actualité, nous nous intéressons aux professionnels, tels que définis par Boiral *et al.* (2019).

Aussi ces études se placent dans la troisième dimension de la définition du dictionnaire Larousse. L'auditeur légal est donc un « ensemble des personnes exerçant un même métier ».

2.1.2. La définition donnée par la sociologie des professions

Lorsque l'on étudie une profession il convient de s'intéresser aux théories de la sociologie des professions. Même si ce travail s'ancre sur le domaine de la gestion, et de l'audit en particulier, il nous semble fondamental, à ce stade de notre travail, de présenter les principaux courants de la sociologie des professions en les appliquant à la profession d'auditeur légal.

Des travaux antérieurs ont déjà montré comment la profession d'auditeur légal est considérée en sociologie des professions.

Dans sa thèse de doctorat, Hottegindre (2011) dresse un panorama complet des grands courants de la sociologie des professions, repris dans le Tableau 1-8.

Tableau 1-8 : Les grands courants de la sociologie des professions

	Théorie fonctionnaliste	Théorie néo- webérienne	Théorie interactionniste
Caractéristique principale	Une profession permet de maintenir l'ordre social Elle doit être au service de l'intérêt général	Une profession cherche à contrôler un marché, à avoir un monopole de contrôle de ses propres activités.	Cette théorie s'intéresse aux groupes professionnels et à leurs interactions, leurs conflits avec d'autres groupes professionnels. Les interactionnistes s'intéressent à l'évolution des carrières individuelles plus qu'à une profession en tant qu'entité à part entière
Auteurs fondateurs	Durkheim (1902) Parsons (1939) Wilensky (1964)	Freidson (1970, 1986) Larson (1977) Abbott (1988)	Ecole de Chicago : Hugues (1952) Becker (1963)
Intérêt principal défendu	Intérêt général	Intérêt professionnel	
Niveau d'analyse	Macrosociologique		Microsociologique

Source : Hottegindre (2011)

Dans sa recherche, Hottegindre exclut la théorie interactionniste qui analyse une profession au niveau microsociologique. Or, son travail, comme le nôtre, se place au niveau macrosociologique. Elle montre par ailleurs que l'auditeur légal est bien une profession tant au sens de la théorie fonctionnaliste que de la théorie néo-webérienne.

S'agissant d'abord de la théorie fonctionnaliste, Hottegindre (2011) retient les caractéristiques d'une profession proposés par Wilensky (1964). Ces critères s'appliquent à l'auditeur légal qui constitue donc bien une profession dans une vision fonctionnaliste. Nous présentons, dans le Tableau 1-9, une synthèse des travaux de Hottegindre justifiant cette conclusion.

Tableau 1-9 : La théorie fonctionnaliste appliquée aux auditeurs

Caractéristique d'une profession selon Wilensky	Application aux auditeurs légaux
Comporter des règles d'activité	Les auditeurs légaux doivent respecter les NEP qui sont homologuées par le Garde des Sceaux et ont force de loi
Avoir établi un Code de déontologie	Les auditeurs légaux ont un Code de déontologie, régulièrement mis à jour, et qui, lui aussi a force de loi
Comprendre une formation et des écoles spécialisées	Le titre d'auditeur légal est délivré après une formation théorique de 5 ans une pratique professionnelle de 3 ans minimum. La délivrance du diplôme est assujettie à la réussite à un examen. De plus des formations annuelles doivent être suivies par les auditeurs légaux une fois diplômés.
Posséder des organisations professionnelles	La CNCC et le H3C sont les organisations professionnelles des auditeurs légaux
Comporter une protection légale du monopole	L'auditeur légal a le monopole pour la certification des comptes.
Être exercée à plein temps	Les auditeurs légaux doivent respecter des principes d'incompatibilité qui garantissent que leur activité d'auditeur est exercée à titre principal

Adapté de Hottegindre (2011)

S'agissant ensuite de la théorie néo-webérienne, Hottegindre (2011) montre qu'elle considère qu'une profession n'est pas une entité désintéressée, contrairement à ce que pense la théorie fonctionnaliste. A l'inverse, elle jouit d'un monopole qu'elle cultive et qui lui confère une légitimité. Selon cette théorie, la profession défend avant tout ses intérêts professionnels. Cependant, malgré une vision très différente de la théorie fonctionnaliste, les néo-webériens proposent une définition des professions qui s'applique également aux auditeurs légaux. Pour le démontrer, Hottegindre (2011) s'est intéressée aux critères de légitimité selon Dubar et Tripier (2005). Nous présentons, dans le Tableau 1-10, l'analyse de Hottegindre sur ces auteurs qui montre que l'auditeur légal est aussi une profession pour ces théoriciens.

Tableau 1-10 : La théorie néo-webérienne appliquée aux auditeurs

Éléments qui assoient la légitimité	Application aux auditeurs légaux
Un corps de connaissances spécialisées et validées par une reconnaissance officielle et une formation longue	Les auditeurs ont des connaissances spécialisées et validées par une reconnaissance officielle de l'Etat
Être contrôlée directement par l'élite professionnelle	Pour devenir auditeur il faut suivre une formation longue, théorique et pratique, encadrée par la profession elle-même
Avoir accès à un marché du travail fermé réservé aux professionnels	L'existence d'un espace professionnel entraîne une fermeture du marché et laisse la profession agir comme elle le souhaite

Source : Hottegindre (2011)

Ainsi, que l'on adopte la vision des néo-webériens ou celle des fonctionnalistes, les auditeurs légaux remplissent bien toutes les conditions pour être qualifiés de « profession ».

2.2. Les auditeurs légaux : une profession particulière

Nous avons montré que l'auditeur légal est une profession (§2.1) autant dans une optique de définition classique (§2.1.1) que pour la théorie de la sociologie des professions (§2.1.2). Il convient désormais de présenter ses principales caractéristiques. Après avoir présenté l'évolution de la profession de ses prémices à nos jours (§2.2.1), nous montrerons que la profession d'auditeur est une profession réglementée (§2.2.2) puis que ses missions sont à la frontière entre le chiffre et le droit (§2.2.3).

2.2.1. L'auditeur légal : une profession en constante évolution

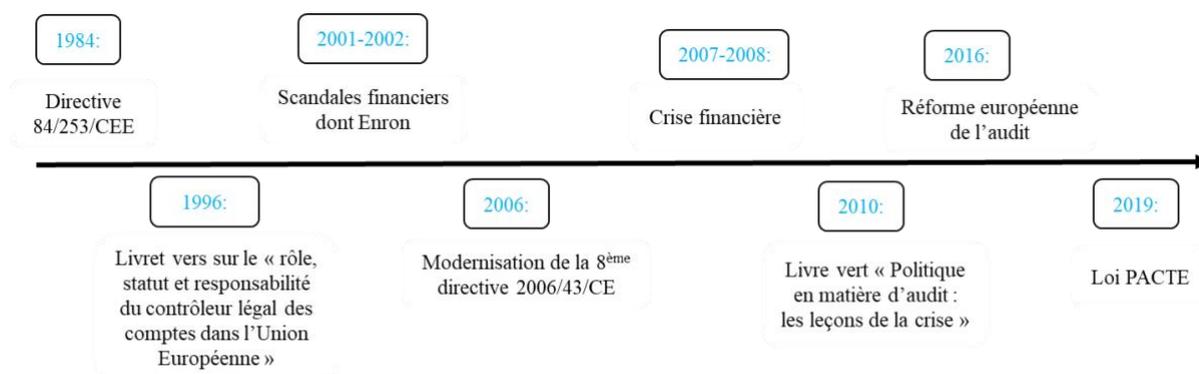
Nous montrons comment la profession a évolué depuis sa création jusqu'à l'époque actuelle (§2.2.1.1) avant de nous intéresser au marché de l'audit à l'heure actuelle (§2.2.1.2) particulièrement marqué par sa structure duale (§2.2.1.3).

2.2.1.1. Des prémices à nos jours

Les prémices de la fonction de CAC remontent à la révolution industrielle, avec la loi sur les sociétés de 1867 qui crée la fonction de « *commissaire de sociétés* » dont les pouvoirs vont être élargis en raison des scandales financiers des années 1930. Après la seconde guerre mondiale, la nécessité de sécuriser les marchés financiers pour relancer l'économie aboutit à la loi du 24 juillet 1966 qui crée la fonction de commissaire aux comptes. La profession s'organise et le décret du 12 août 1969 crée la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) placée sous l'égide du Ministre de la Justice.

Par la suite, une harmonisation des pratiques européennes en matière d'audit commence et aboutit à la réforme européenne de l'audit en 2016. Ainsi, depuis les années 1990, de nombreux textes sont venus modifier la portée de l'audit. Nous les présentons en Figure 1-1 en adaptant les travaux précédents de Ben Slimene (2016).

Figure 1-1 : Principaux textes récents en matière de réglementation européenne de l’audit

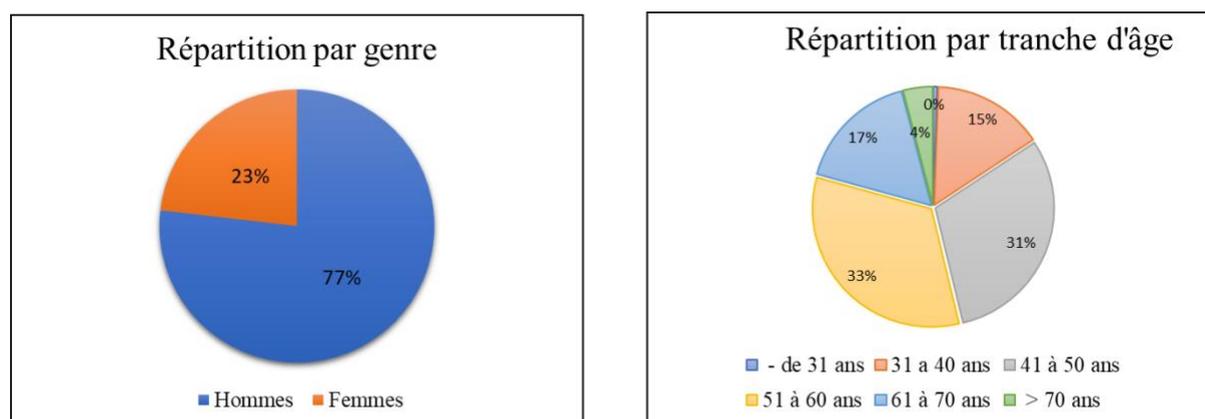


Adapté de Ben Slimene (2016)

2.2.1.2. Le marché de l’audit légal en France en 2022

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2023) dénombre, au 31 décembre 2021 en France, 11.448 commissaires aux comptes personnes physiques pour 259.000 mandats. Cela représente un montant total d’honoraires de 2,6 milliards d’euros. La Figure 1-2 présente les caractéristiques socio-démographiques des CAC personnes physiques au 31/12/2022. Nous constatons que la profession de CAC est très largement masculine (77%) et que la majorité des CAC a entre 41 et 60 ans (64%).

Figure 1-2 : Caractéristiques socio-démographiques des CAC personnes physiques



Source : rapport d’activité CNCC 2022

Si l’on s’intéresse à l’évolution récente de la profession, on note que les conséquences de la loi PACTE (objet du deuxième chapitre de cette thèse), adoptée au printemps 2019 sont certaines. Comme le montre le Tableau 1-11, le nombre de CAC personnes physiques a diminué de plus de 7% entre 2018 et 2021, alors que sur la même période le montant des honoraires liés

à la certification des comptes a augmenté de 2% grâce notamment aux honoraires liés aux Services Autres que la Certification des Comptes (+9,3%).

Tableau 1-11 : Évolution du marché de l'audit légal en France : 2018/2021

	au 31/12/2021	au 31/12/2018	Variation en %
Nombre de CAC personnes physiques inscrites	11 448	12 343	-7,3%
Dont nombre de titulaires de mandats	4 141	5 020	-17,5%
Nombre de CAC personnes morales inscrites	6 411	6 267	2,3%
Dont nombre de titulaires de mandats	4 535	4 017	12,9%
Total personnes physiques et morales	17 859	18 610	-4%

Source : rapport d'activité CNCC 2022

	2021	2018	Variation
Honoraires – certification des comptes	2 494	2 456	+1,5%
Honoraires – autres prestations	177	162	+9,3%
Honoraires totaux	2 671	2 618	+2%

Source : rapport d'activité CNCC 2022

2.2.1.3. La structure duale du marché de l'audit français

L'étude détaillée du marché de l'audit montre que sa première caractéristique est sa structure duale qui voit coexister des cabinets de petite taille et des cabinets internationaux communément appelés « Big »⁶. Cette hétérogénéité du marché a été étudiée et l'existence d'intérêts variés voire opposés de ses membres a été démontrée (Colasse et Standish, 1998). La différence d'impact des augmentations de réglementation sur la qualité de l'audit entre les Big et les Non-Big est soulignée par Khurana *et al.* (2021). De même la question d'un niveau de qualité d'audit différent entre les Big et les Non-Big fait l'objet de débats nombreux et s'explique notamment par la technologie d'audit (Sirois *et al.*, 2016) ou par la compétence des auditeurs eux-mêmes indépendamment de la taille du cabinet dans lequel ils évoluent (Jiang *et al.*, 2019).

2.2.2. L'auditeur légal : une profession réglementée

Nous présentons d'abord les organes de tutelle de la profession (§2.2.2.1), puis les caractéristiques du Code de déontologie de la profession (§2.2.2.2).

⁶ Dans la suite nous désignerons par « Big » les 4 principaux cabinets d'audit que sont Deloitte, KPMG, EY et PWC. Par opposition les autres cabinets seront appelés « Non-Big ».

2.2.2.1. Les organes de tutelle des auditeurs légaux

Actuellement, la profession de CAC est gérée par deux organes différents : le Haut Conseil au Commissariat aux Comptes (H3C) d'une part, et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) d'autre part.

Le H3C, créé par la loi sur la sécurité financière du 1^{er} août 2003 a vu ses fonctions renforcées par la réforme européenne de l'audit de 2016. Le H3C est composé de 14 membres et présidé par un magistrat membre ou ancien membre de la Cour de cassation, nommé par décret par le garde des Sceaux.

Nous présentons, dans l'Encadré 1-1, les missions actuelles du H3C.

Encadré 1-1 : Les missions du H3C

- Inscription des CAC
- Formation des CAC
- Normes et déontologie .
- Contrôles des cabinets
- Enquêtes
- Sanctions envers les CAC
- Contentieux des honoraires
- Coopération avec les homologues étrangers
- Suivi du marché

Source : article L. 822-1 du Code de commerce

Il est à noter le H3C va évoluer pour devenir la Haute Autorité de l'Audit (H2A) en fin d'année 2023 : l'autorité verra son rôle profondément élargi et modifié puisqu'elle sera en charge également de la réglementation des audits extra-financiers.

La Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC) créée en 1969 est l'organe qui encadre la profession. C'est un établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale et placé sous l'égide du Garde des Sceaux, ministre de la Justice. Elle a un triple rôle d'autorité technique, morale et institutionnelle et, à ce titre, anticipe et accompagne les évolutions de la profession. La CNCC est chargée de la représentation ainsi que la défense des intérêts moraux et professionnels des commissaires aux comptes. Les membres sont des CAC élus par leurs pairs.

Le H3C et la CNCC sont complémentaires pour certaines missions telles que la formation des auditeurs, le contrôle qualité de la professions et l'élaboration des normes professionnelles.

2.2.2.2. Le Code de déontologie de la profession

La profession de commissaire aux comptes est réglementée et suppose une prestation de serment prévue à l'Article L822-3 du Code de commerce : « *Tout commissaire aux comptes doit prêter, devant la cour d'appel dont il relève, le serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois.* »

Outre la prestation de serment, le Code de déontologie des CAC contient des mesures relatives aux règles d'exercice, au secret professionnel et à la publicité notamment. Il est régulièrement mis à jour, comme récemment en 2020 suite à l'adoption de la loi PACTE. Le Code de déontologie de la profession est annexé au Code de commerce, ce qui lui donne force de loi : ses dispositions s'imposent donc tant aux CAC qu'à l'ensemble des parties prenantes.

Enfin, deux premières normes de déontologie ont été adoptées en mars 2023 par le H3C et homologuées par le Garde des Sceaux. Les précédentes normes étant des NEP relatives aux méthodes de travail. Ces deux normes intitulées « sécuriser les interventions du commissaire aux comptes - application des principes fondamentaux de comportement » et « sécuriser les interventions du commissaire aux comptes - mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes » figurent désormais aux articles A 822-28-11 et 1822-28-12 du Code de Commerce.

L'auditeur légal est donc un professionnel soumis à une déontologie précise, évolutive et dont les textes sont homologués par le Garde des Sceaux.

2.2.3. L'auditeur légal : une profession hybride à la frontière du chiffre et du droit

Si la certification des comptes, mission traditionnelle du CAC, en fait un métier du chiffre (§2.2.3.1) son rôle dépasse cette mission et lui confère une fonction juridique (§2.2.3.2).

2.2.3.1. La mission première des auditeurs : la certification des comptes

La mission première du CAC est prévue par l'article L823-9 du Code de commerce : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.* »

Ainsi l'auditeur légal doit, en respectant les NEP, formuler son opinion sur la régularité et l'image fidèle des comptes sociaux annuels, ou des comptes consolidés le cas échéant. Pour ce faire, il applique les méthodes de travail imposées par la loi et les normes. A l'issue de sa mission, il doit émettre une opinion : certifier les comptes, avec ou sans réserve, refuser de les certifier en cas d'anomalie non corrigée et de désaccord, ou signaler qu'il est dans « l'impossibilité de certifier » en cas d'incertitudes multiples.

Cette mission de certification des comptes, définie par le Code de commerce, a été étudiée. Trois rôles traditionnels de l'audit ont été mis en évidence notamment par Manita *et al.* (2020) : un rôle de surveillance, d'information et d'assurance et repris que nous présentons dans le Tableau 1-12.

Tableau 1-12 : Les 3 rôles de l'auditeur selon Manita et al. (2020)

Rôles de l'audit	
De surveillance	Réduction des coûts d'agence en contrôlant la qualité de l'information comptable produits par les dirigeants et en limitant leurs pouvoirs discrétionnaires
D'information	L'auditeur vérifie la fiabilité et la sincérité de l'information comptable qui sert à la prise de décision des actionnaires et des autres parties prenantes
D'assurance	Le rôle de l'auditeur est ici de s'assurer que les managers ne transfèrent pas certains risques à d'autres parties prenantes dans le but de cacher leur situation financière réelle.

Source : Manita et al. (2020)

Ces trois rôles montrent que l'auditeur légal exerce une profession utile à différentes parties prenantes de l'entité auditée : le dirigeant, les actionnaires, les managers et les autres parties prenantes. Son utilité pour le monde économique est donc démontrée.

2.2.3.2. Des missions complémentaires variées

La mission de l'auditeur légal ne se limite pas à la certification des comptes, mais elle implique plusieurs missions complémentaires. Ainsi le CAC est un professionnel chargé non seulement du contrôle des comptes, mais aussi de la santé financière des entreprises qu'il audite, à travers l'obligation de procédure d'alerte et du respect des lois en raison de l'obligation de révélation des faits délictueux.

Par ailleurs, d'autres missions sont possibles en parallèle de la certification des comptes. S'agissant des EIP la réforme européenne de l'audit a fixé les règles de ce qui est permis ou pas et le Code de déontologie confirme ces règles. Pour les non-EIP, la loi PACTE a largement

élargi le champ des possibles pour les auditeurs légaux qui peuvent désormais effectuer des missions autres que la certification des comptes pour leurs clients comme nous le montrerons dans notre chapitre consacré à la loi PACTE.

2.3. Synthèse de l'étude sur la notion de profession

Nous avons montré que le terme profession revêt trois dimensions dépassant ainsi les notions de « métier » et de « carrière ».

De plus, en présentant les grandes théories de la sociologie des professions, il ressort que, tant d'un point de vue fonctionnaliste que néo-webérien, la profession d'auditeur légal remplit les conditions pour être qualifiée de « profession ».

Par ailleurs, cette profession a des caractéristiques précises : c'est d'abord une profession relativement récente et qui a fortement évolué dans les dernières années au gré de changements réglementaires. C'est ensuite une profession réglementée, gérée par le Ministère de la Justice, dont les normes de travail et le Code de déontologie sont annexés au Code de commerce. C'est enfin une profession hybride à la frontière du droit et du chiffre.

Ainsi les auditeurs légaux constituent une profession dont les changements récents et leurs caractéristiques particulières justifient de nouvelles recherches.

3. La qualité de l'audit : une thématique transversale largement traitée

L'une des raisons majeures qui a conduit aux différents changements étudiés dans les chapitres suivants est l'amélioration attendue de la qualité de l'audit. Paradoxalement c'est aussi au nom de la qualité de l'audit que certains auditeurs s'opposent aux changements étudiés.

Il est donc fondamental de s'intéresser à cette notion et de prendre connaissance des travaux publiés. Nous présenterons une revue de littérature détaillée de la qualité de l'audit dans le chapitre de cette thèse consacré à l'adoption de la loi PACTE (cf. page 63 et suivantes).

Ce chapitre introductif étudie le traitement de la qualité d'audit par les chercheurs, anglo-saxons principalement. Notre souhait est double : d'une part, réaliser une étude historique sur

les quarante dernières années qui montre que la qualité d'audit est un thème transversal largement traité par les chercheurs en gestion (§3.1). D'autre part, nous montrons que des « spécialistes » de la qualité de l'audit ont publié des articles très spécifiques et de haut niveau sur le sujet (§3.2).

3.1. La qualité de l'audit : 40 ans de recherche

Dans un premier temps, nous présentons comment la sélection des articles étudiés (§3.1.1) puis nous expliquons les analyses réalisées à partir de ces articles (§3.1.2).

3.1.1. Première étape : sélection des articles

Notre recherche vise à identifier, grâce à la base de données EBSCO, base de données la plus complète de celles auxquelles nous avons accès, tous les articles dont le titre contient « Audit quality » jusqu'en 2021 inclus. Le Tableau 1-13 précise les critères utilisés pour cette recherche dans la base de données.

Tableau 1-13 : Critères appliqués pour la revue historique de littérature

Critères d'inclusion	Titre contient	Audit quality
	Base de données mobilisée	EBSCO
	Période	Jusqu'à 2021 inclus
	Choix des documents	Revue évaluées par les pairs
	Langue	Anglaise
	Sujet	Tout
Critères d'exclusion	Disponibilité du document	Texte entier disponible en pdf

Tout d'abord, le nombre d'articles, a conduit au choix de faire une recherche uniquement sur le titre et non sur l'ensemble du document.

La période étudiée a été bornée et inclut l'année 2021, année complète la plus récente au moment de l'analyse.

Par ailleurs, nous avons fait le choix de ne retenir que les documents figurant dans des revues évaluées par les pairs afin de s'assurer du caractère académique des articles retenus.

Concernant le critère de la langue, nous avons sélectionné l'anglais pour exclure les langues non compréhensibles sans traduction. Le même travail de recherche bibliométrique a été fait sur les revues en langue française, en appliquant les mêmes critères de recherche, nous obtenons 15 articles depuis 1991. Au regard du nombre réduit d'articles en français, nous avons finalement exclu ces articles.

Enfin, il est inutile de limiter notre recherche à certains domaines puisque nous travaillons sur la base de données EBSCO qui recense les articles en Sciences de gestion.

Nous obtenons, après élimination des doublons **764 articles** de revues que nous avons exploités grâce au logiciel Excel en important toutes les données disponibles notamment les mots-clefs et les références bibliographiques.

3.1.2. Deuxième étape : analyse des documents sélectionnés

Une fois les documents sélectionnés, nous avons procédé à une analyse de plusieurs natures : une analyse par périodes (§3.1.2.1), une analyse par revues (§3.1.2.2) une analyse par auteurs (§3.1.2.3) et enfin une analyse par mots-clefs (§3.1.2.4).

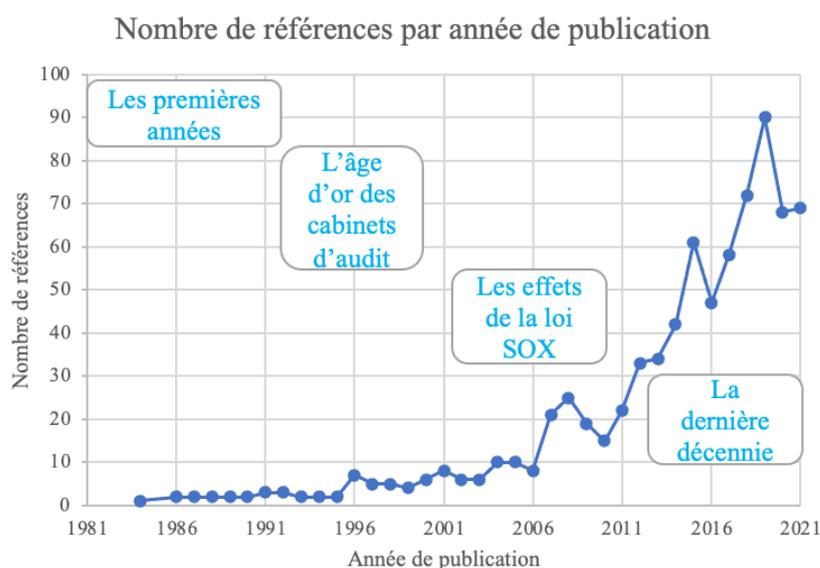
3.1.2.1. Analyse par périodes

Nous avons d'abord étudié la période de publication des articles. Le premier article obtenu date de 1984 et la recherche s'arrête en 2021. Cette étude recense les résultats sur une durée de près de 40 ans. Ainsi, le total de 764 documents obtenus correspond à une moyenne de 20 articles par an.

Cependant, comme le montre la Figure 1-3, la répartition des articles par année de parution n'est pas du tout linéaire. Elle met en évidence la montée en puissance du thème de la qualité de l'audit depuis le milieu des années 2010. Nous avons mis en relation cette répartition sur les 40 dernières années avec les travaux de Audoussert-Coulier *et al.* (2016)⁷ qui ont réalisé une synthèse historique de la littérature sur la qualité de l'audit, de 1981 à 2011. Ils ont identifié quatre grandes périodes dans la littérature sur la qualité de l'audit aux Etats-Unis juxtaposées en Figure 1-3.

⁷ Pour une présentation plus détaillée des travaux de Audoussert-Coulier *et al.* (2016) il est possible, se référer au deuxième chapitre de cette thèse relatif au changement réglementaire de la loi PACTE.

Figure 1-3 : Répartition des articles parus en anglais par année de publication



3.1.2.2. Analyse par revues

En ce qui concerne les revues dans lesquelles les 764 articles sont parus, nous avons dénombré 200 revues. Parmi elles, seules 86 apparaissent plus d'une fois dans notre recherche et 30% des articles sont parus dans seulement 5 revues. Le Tableau 1-14 présente les 10 revues apparaissant le plus souvent dans notre recherche avec, pour chacune, le nombre de références identifiées et le pourcentage par rapport au total de références.

Tableau 1-14 : Liste des 10 revues ayant le plus publié sur le thème de la qualité de l'audit

Titre de la revue	Nombre	%	% cumulé
Auditing: A Journal of Practice & Theory	73	9%	9%
Accounting Review	56	7%	17%
Contemporary Accounting Research	45	6%	22%
International Journal of Auditing	31	4%	26%
CPA Journal	30	4%	30%
Journal of Accountancy	30	4%	34%
Journal of Accounting & Public Policy	26	3%	38%
European Accounting Review	25	3%	41%
Journal of Accounting, Auditing & Finance	25	3%	44%
Accounting Horizons	16	2%	46%

On notera que toutes ces revues sont nord-américaines, ce qui s'explique, en partie par le fait que nous n'avons retenu que les articles en langue anglaise.

La revue qui a publié le plus d'articles dont le titre contient « audit quality » est « Auditing : a journal of Practice & Theory ». Il s'agit de la revue américaine spécialisée en audit la mieux notée dans les classements de revues scientifiques. Pour celle-ci, le nombre de

publications, dont le titre contient «audit quality » est à peu près stable chaque année, sauf en 2018 : 5 publications, et surtout en 2019 : 10 publications.

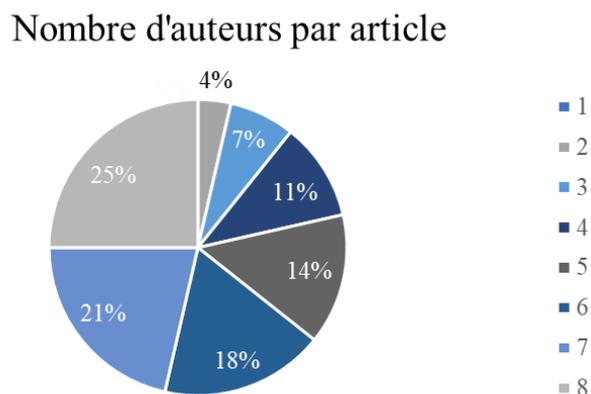
Les revues suivantes, ne sont pas, à l'exception de « International Journal of Auditing », des revues spécialisées en audit. Ceci démontre que le sujet de la qualité de l'audit intéresse également des revues plus générales.

3.1.2.3. Analyse par auteurs

Nous avons ensuite conduit une analyse par auteurs.

Un article peut contenir jusqu'à sept auteurs et huit articles n'avaient pas d'auteur indiqué dans la base de données EBSCO. Les 764 articles recensés ont été rédigés par 1881 auteurs⁸ puisque le nombre d'auteurs par article varie de 1 à 7. Une majorité de articles sont écrits par 2 ou 3 auteurs, comme le montre la Figure 1-4 ci-dessous.

Figure 1-4 : Répartition des articles par nombre d'auteurs



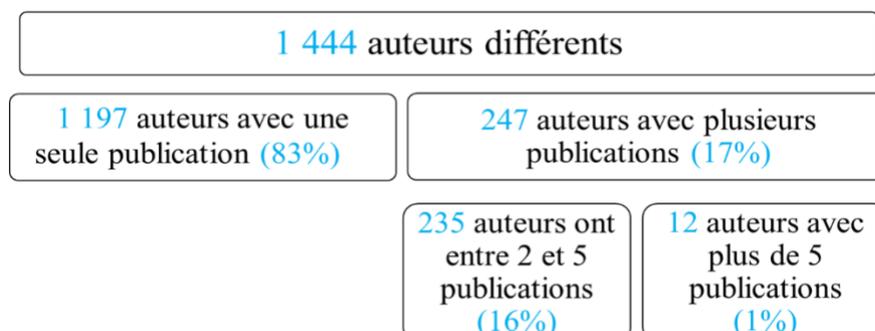
Parmi ces 764 articles, 12 ont été écrits par l'American Institute of Certified Accountants, équivalent américain de l'Ordre des Experts-Comptables, nous les avons donc retirés de la sélection.

Pour les 1869 auteurs restants nous avons cherché à savoir combien d'auteurs avaient publié plusieurs fois et quels sont les auteurs ayant le plus publié. Pour ce faire, nous avons récupéré la liste des auteurs cités dans chaque article et par concordance des noms et prénoms nous avons pu établir que **1444 auteurs différents** ont rédigé ces articles. Ces auteurs ont ensuite été répartis en fonction de leur nombre de publication. Comme le montre la Figure 1-5 plus de 80% ont une seule publication dans les 764 articles consultés. Seuls **12** auteurs ont plus de 5

⁸ Il ne s'agit pas ici de 1881 auteurs différents, un même auteur ayant pu écrire plus articles. Nous analysons dans la suite de notre étude le nombre d'auteurs différents et ceux ayant le plus écrit.

publications (cf. liste dans le Tableau 1-15) et le nombre maximum de publications pour un même auteur est de 9 pour Lennox, Clive S. et Gul Ferdinand A.

Figure 1-5 : Répartition des auteurs par nombre de publications



Ces résultats montrent que le sujet de la qualité de l'audit est à la fois très vaste, puisque plus de 1000 auteurs ont publié un article sur ce thème, dans une revue classée. Ce sujet demeure aussi spécifique et compte peu de « spécialistes » puisque seulement 12 auteurs ont plus de 5 parutions.

Tableau 1-15 : Liste des 12 auteurs ayant plus de 5 publications sur la qualité de l'audit

Auteurs	Nombre d'articles
Gul, Ferdinand A.	9
Lennox, Clive S.	9
Omer, Thomas C.	8
Francis, Jere R.	8
Garcia-Blandon, Josep	8
Raman, K.K.	7
Knechel, W. Robert	7
Krishnan, Gopal V.	7
Lobo, Gerald J.	6
Ntim, Collins G.	6
Khurana, InderK.	6
Michas, Paul N.	6

Ces 12 auteurs ont parfois coécrit ce qui aboutit finalement à 79 articles différents parus entre 1990 et 2021. Nous étudions ces articles au paragraphe 3.2.

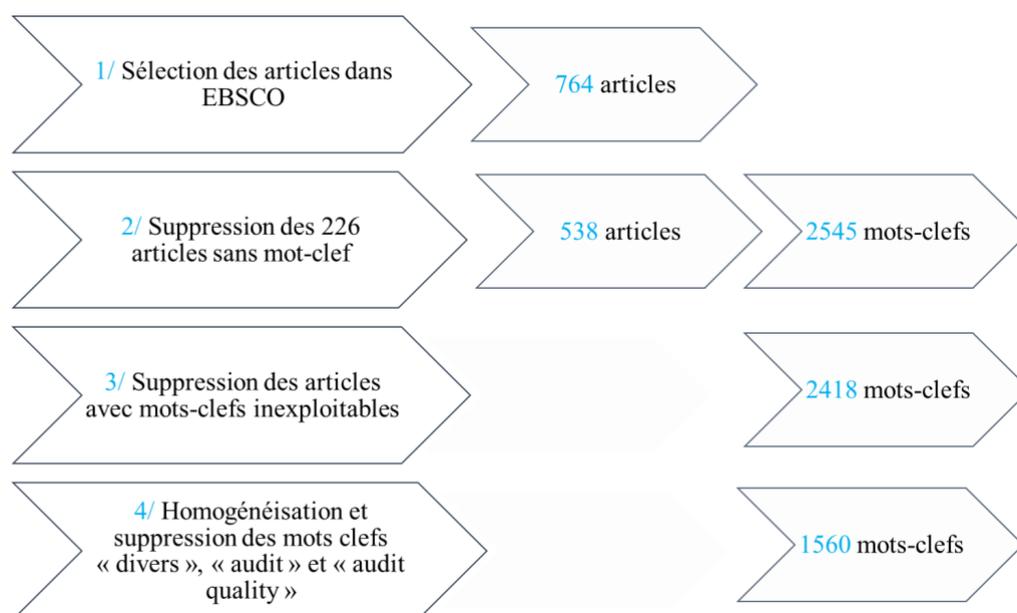
3.1.2.4. Analyse par mots-clefs

Le processus de sélection des mots-clefs retenus est présenté (§3.1.2.4.1) puis l'analyse de ces mots-clefs est présentée (§3.1.2.4.2).

3.1.2.4.1. Description du processus suivi

Nous avons ensuite travaillé sur les mots-clefs des articles sélectionnés afin d'analyser les occurrences des mots clefs et identifier les principales thématiques traitées par les auteurs. Après la sélection des 764 articles, ce travail s'est réalisé en trois étapes successives représentées en Figure 1-6 et expliquées ci-dessous.

Figure 1-6 : Flowchart de la méthodologie suivie



Tout d'abord, parmi les 764 articles sélectionnés, 226 n'avaient aucun mot clé renseigné dans la base EBSCO ce qui a réduit notre échantillon à 538 articles comportant chacun, entre 1 et 7 mots clefs. Le nombre total est alors de 2545 mots clefs.

Ensuite, la suppression des mots clefs inexploitable (en langue autre que l'anglais, correspondant à des problèmes d'import...) a conduit à conserver 2418 mots-clefs.

Enfin, avant de pouvoir travailler sur ces mots-clefs, quelques ajustements du fichier ont été apportés pour obtenir des résultats exploitables. A titre d'exemple, nous avons harmonisé les termes semblables (ex : audit fee= audit fees= fees) et regroupé des termes synonymes. Cette étape a mis en évidence plus de 440 mots-clefs très marginaux regroupés sous un mot-clef « divers ». De plus, 381 références avait pour mot-clef « Audit quality » et 30 « audit ». Nous avons donc supprimé ces trois mots-clefs pour finalement analyser 1560 mots-clefs.

3.1.2.4.2. Analyse des mots-clefs

L'étude de la récurrence des 1560 mots-clefs a permis de dresser la liste des 20 mots-clefs apparaissant le plus souvent avec leur occurrence.

Tableau 1-16 : Mots-clefs les plus fréquents dans les articles sélectionnés

Mots-clefs	Nombre	%	
Fees	91	5,81%	
Audit committees	75	4,79%	
Internal audit	67	4,28%	
Auditors	66	4,22%	
Accruals	53	3,39%	
Financial report	45	2,88%	
Independence	42	2,68%	
Partners	42	2,68%	
Country	39	2,49%	(a)
Earnings management	38	2,43%	
PCAOB	37	2,36%	
Big4	36	2,30%	
Audit firm	34	2,17%	
Corporate governance	33	2,11%	
Rotation	32	2,04%	
Non audit services	28	1,79%	
Earnings quality	27	1,73%	
Opinion	27	1,73%	
Accounting	27	1,73%	
Specialization	23	1,47%	

(a) Il s'agit en fait de 39 mots-clefs différents correspondant chacun à un pays différent.

Ces 20 mots-clefs sont liés à 923 articles, soit 60% des articles sélectionnés.

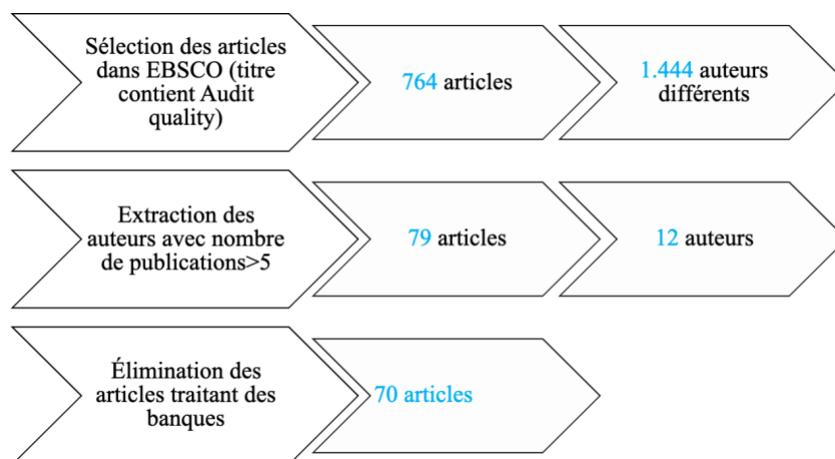
Le mot-clef le plus fréquemment utilisé est donc « *fees* » qui représente à lui seul près de 6% des mots-clefs. Les deux termes suivants « *audit committees* » et « *internal audit* » ne sont pas spécifiquement en lien avec notre thèse car ils ne font pas référence à l'audit légal externe. Cependant leur présence, et leur fréquence, montrent que la qualité de l'audit est un thème transversal.

L'analyse de ces mots-clefs montre que les recherches en audit s'intéressent à la fois à des thématiques concernant l'auditeur (*Opinion, Tenure, Big4...*) et l'audité (*Client, Earnings quality, Financial report*). En revanche, les techniques d'audit n'apparaissent pas dans les mots-clefs les plus fréquents.

3.2. La qualité de l'audit : une thématique avec quelques spécialistes

Comme précédemment indiqué, 12 auteurs ont publié plus de 5 articles dont le titre contient « *audit quality* » au cours des 40 dernières années. Cela correspond à 79 articles sur la même période dont 9 articles traitant spécifiquement des banques et qui ont été exclus de l'analyse. Nous rappelons en Figure 1-7 le processus suivi pour obtenir ces 70 articles.

Figure 1-7 : Processus de sélection des 70 articles étudiés



Pour ces 70 articles, nous avons d'abord classé les articles en fonction de 3 critères (§3.2.1) puis étudié les principales thématiques traitées dans ces articles (§3.2.2).

3.2.1. Classification des articles

Nous avons procédé à une analyse des abstracts de ces articles qui a permis d'identifier quatre éléments de classification de ces articles : l'objet de l'étude, le(s) pays étudié(s), les thématiques générales et enfin le niveau d'analyse auquel les auteurs se situent comme présenté dans le Tableau 1-17.

Tableau 1-17 : Critères de classification des 70 articles

Critères de classification	Modalités possibles
Nature de l'étude de la qualité d'audit	<ul style="list-style-type: none"> • La qualité de l'audit vue comme une conséquence • La qualité de l'audit vue comme une cause
Pays étudiés	Tous pays
Niveau d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> • Marché de l'audit • Cabinets d'audit • Auditeurs

Tout d'abord, le premier élément étudié consiste à savoir comment les auteurs positionnent la qualité de l'audit. En effet, certains articles font de la qualité d'audit la conséquence d'un ou plusieurs éléments, alors que d'autres articles, au contraire, considèrent la qualité de l'audit comme la cause d'autres éléments. Aussi, il paraît intéressant de savoir comment les 70 articles se répartissaient entre ces deux visions. Les articles ont été répartis selon qu'ils étudient les causes ou les conséquences de la qualité de l'audit. A ce niveau, les résultats sont très clairs : seuls 6 articles (sur 70) s'intéressent aux conséquences de la qualité. Les autres⁹, étudient les facteurs qui influencent la qualité de l'audit. Comment peut-on expliquer ce résultat ? Il nous semble que, si les études s'intéressant aux conséquences de la qualité de l'audit sont aussi rares, c'est parce que l'objectif de l'audit est la certification des comptes. Ainsi, c'est bien souvent la qualité de l'information financière, et non de l'audit qui est étudiée. De plus, la nécessité d'un audit de qualité a été démontrée depuis de nombreuses années. La question du « pourquoi » l'audit doit-il être de qualité semble « tranchée » depuis longtemps. En revanche, la question du « comment l'audit peut-il être de qualité ? » trouve encore tout son sens, notamment car la réponse à cette question varie dans le temps.

S'agissant des pays étudiés dans ces articles, on dénombre une grande majorité d'articles qui traitent le cas des Etats-Unis, mais aussi plusieurs articles consacrés à la Chine (5 articles) et à l'Espagne (3 articles). Ces deux cas s'expliquent par la nationalité des auteurs. De façon plus exceptionnelle, nous avons relevé deux articles s'intéressant à l'Australie et au Royaume-Uni et un article relatif à chacun des pays suivants : la Belgique, l'Indonésie et la France. Le cas de la France est traité sous l'angle de ce qui est sa singularité : l'obligation pour les sociétés cotées d'avoir un Co-CAC et les auteurs qui s'intéressent à ce sujet choisissent la France comme terrain de recherche.

⁹ Parmi les 70 articles, 12 n'ont pas pu être classés entre « causes de la qualité d'audit » ou « conséquences de la qualité de l'audit. Il s'agit principalement d'articles de type analyses de normes d'audit ou revues de littérature.

Enfin, concernant le niveau d'analyse de la qualité de l'audit, nous avons situé les articles selon qu'ils s'intéressent au marché de l'audit en général, au cabinet d'audit ou à l'auditeur. Cette classification du niveau d'analyse s'appuie sur les travaux de Tepalagul et Lin (2015). A ce niveau, nous avons exclu 23 articles pour lesquels ce critère ne trouvait pas à s'appliquer, principalement car ils s'intéressaient à l'auditité et non l'auditeur. Pour les autres, il ressort de notre analyse que 34 articles (soit la moitié) place leur analyse au niveau du cabinet d'audit, et que seuls 5 articles s'intéressent au marché de l'audit. Il semble donc, pour les 12 auteurs étudiés, que c'est bien le cabinet d'audit, plus que l'auditeur ou le marché de l'audit, qui augure de la qualité de l'audit.

3.2.2. Analyse des thématiques étudiées dans les articles

Après avoir procédé à la classification des 70 articles sur la base de ces 3 critères, nous avons relevé les thématiques principales étudiées par les articles.

Pour ce faire, nous avons pris connaissance du résumé ou lu les articles quand le résumé ne suffisait pas à comprendre la thématique générale. Nous avons procédé à une synthèse que nous avons encore réduite pour ne retenir qu'une idée clef correspondant à la thématique traitée.

Le premier constat est la très large diversité des thématiques abordées par ces 70 articles. En effet, très peu de thématiques identifiées, ont été traitées plusieurs fois. Cependant, nous avons identifié quelques thèmes récurrents : la durée de la relation auditeur/auditité (7 articles), les honoraires d'audit (6 articles) et les conséquences des inspections du PCAOB (5 articles). Nous présentons successivement ces trois grandes thématiques.

Tout d'abord, le thème le plus traité est celui de la durée du mandat auquel on intègre la question de la rotation de l'auditeur. On précise que la rotation peut être réalisée au sein du cabinet (changement de signataire) ou entre cabinets. Comme précisé dans l'article dédié aux conséquences de la loi PACTE, cette question de la rotation des auditeurs ne trouve pas de consensus, mais semble être l'un des sujets majeurs qui modifie, potentiellement, la qualité de l'audit à travers l'indépendance de l'auditeur.

Ensuite, le deuxième thème le plus traité est celui des honoraires d'audit, soit sous le prisme des honoraires en général, soit sous l'angle plus spécifique des honoraires de services autres que l'audit.

Enfin, les conséquences des inspections du PCAOB ont donné lieu à 5 articles parmi les 70 étudiés. Ces articles ont été écrits en 2011 et 2021 et montrent comment les changements

réglementaires imposés par le PCAOB ont des conséquences sur la qualité d'audit. Ces 5 articles aboutissent tous à la conclusion d'un impact favorable, sur la qualité de l'audit, des mesures de contrôle du PCAOB. Ainsi, l'aspect réglementaire et susceptible de sanction, de la profession d'auditeur semble, sur la base de ces articles, être un gage de qualité.

3.3. Synthèse de l'étude sur la qualité de l'audit

La notion de qualité de l'audit est très largement étudiée par les chercheurs en Sciences de gestion depuis 40 ans. Notre étude est réalisée de deux façons distinctes et complémentaires.

D'une part, nous avons mené une analyse, par revue, année et mots-clefs, sur les 40 dernières années. D'autre part, nous avons étudié les articles écrits par les « spécialistes du sujet ».

Il ressort de cette étude que la recherche sur la qualité de l'audit est large et transversale. Nous mettons en évidence des évolutions au fil du temps en fonction, notamment, des évolutions réglementaires. Enfin, nous montrons que les auteurs dits « spécialistes » de la qualité de l'audit ont publié principalement sur les éléments déterminant la qualité de l'audit, plus que sur ses conséquences. La question de la durée de la mission est le sujet le plus traité par ces spécialistes.

4. Structure générale de la thèse

Avant les trois prochains chapitres de cette thèse consacrés chacun à un changement majeur qui a touché la profession d'auditeur légal, nous présentons sa structure générale et la question de recherche générale (§4.1), avant de justifier le choix des changements étudiés (§4.2). Nous procéderons enfin à une présentation de chaque article (§4.3) en exposant, pour chacun, la question de recherches spécifique posée et ses principales contributions.

4.1. Vue d'ensemble de la thèse

Comme indiqué dans les motivations de recherche (§1) l'objectif est de nous intéresser à la perception qu'ont les auditeurs légaux de trois changements récents ayant marqué leur profession.

Dans ce chapitre introductif, nous avons d'abord défini ce qu'est une profession (§2.1) et montré que les auditeurs légaux constituent donc une profession particulière (§2.2) dont l'objectif majeur est de fournir un audit de qualité, thème très étudié dans la littérature académique (§3).

Les définitions et précisions conceptuelles réalisées dans ce chapitre introductif permettent de formuler la question générale de recherche suivante :

Comment les auditeurs légaux perçoivent-ils les changements récents affectant leur profession ?

Nous répondons à travers l'étude de trois changements majeurs récents : la loi PACTE, le recours au télétravail et la mise en place de la digitalisation dans les cabinets d'audit.

Les trois chapitres dédiés à chaque changement sont tous en lien à la fois avec la notion de profession et celle de changement.

Nous présentons dans le Tableau 1-18 les principales caractéristiques des trois articles¹⁰.

Tableau 1-18 : Présentation synthétique des trois articles de la thèse

	Article 1 (chapitre 2)	Article 2 (chapitre 3)	Article 3 (chapitre 4)
Titre	La loi PACTE une menace pour la qualité de l'audit ? la perception des auditeurs légaux français.	Du hasard de la machine à café, à la programmation de rendez-vous teams : l'impact du télétravail sur la qualité de l'audit.	La digitalisation en cabinet d'audit Non-Big : une évolution nécessaire mais qui présente des risques
Caractéristiques de l'article	Article paru dans la revue ACCRA en mai 2023 numéro n°17	Article coécrit avec Jean-François Gajewski et Luc Meunier. Accepté aux conférences AFC 2023 et AGRH 2023	Article soumis pour conférence en 2024.
Méthodologie utilisée	11 entretiens semi-directifs 89 réponses à un questionnaire en ligne	18 entretiens semi-directifs Article exploratoire	12 entretiens libres + 129 réponses à un questionnaire.
Cadres théoriques mobilisés	Qualité de l'audit au sens de DeAngelo	<ul style="list-style-type: none"> • Apprentissage social (Bandura, 1977) • Théorie de la richesse des médias (Daft et Lengel, 1986) • Théorie des frontières (Campbell-Clark, 2000) 	<ul style="list-style-type: none"> • Qualité de l'audit au sens de DeAngelo (1981) • Apports de Manita <i>et al.</i> 2020 sur la digitalisation dans les Big

Nos trois articles sont complémentaires en plusieurs points.

¹⁰ Dans la suite de chapitre introductif, dans un souci de lisibilité de nos tableaux, nous désignons nos trois chapitres par le changement qu'il traite soit « pacte » pour le premier article, « télétravail » pour le deuxième, et « digitalisation » pour le dernier.

D'une part, deux de nos articles sont écrits seule alors que le deuxième, relatif au recours au télétravail a été coécrit avec deux autres auteurs : Jean-François Gajewski et Luc Meunier. La coécriture de cet article s'est faite dans le cadre d'un projet de recherche collectif financé par l'ANR portant sur le télétravail des auditeurs, portant sur la période 2022/2026.

D'autre part, les méthodologies mobilisées dans les articles sont complémentaires et qualitatives. En effet, pour les trois articles nous avons mené des entretiens auprès d'auditeurs, parfois complétés de questionnaires. Un codage a ensuite été réalisé et une démarche inductive a été suivie.

Par ailleurs, les cadres théoriques mobilisés sont complémentaires. En effet, si la qualité de l'audit, telle que définie par DeAngelo sous-tend notre travail, nous montrons dans les articles, que cette qualité d'audit fait appel à des sujets larges et transversaux.

Enfin, comme précisé dans le Tableau 1-19¹¹, ces articles sont complémentaires quant aux types de changements analysés et à la population d'auditeurs interrogés. En effet, nous souhaitons pouvoir aussi bien traiter de changements qui concernent tous les cabinets, que mettre en évidence la très grande différence existant entre les cabinets Non-Big et Big. Pour ce faire, le chapitre relatif à la digitalisation se concentre tout particulièrement sur les cabinets Non-Big.

Pour l'intégralité de notre thèse nous avons donc mené et analysé plus de 40 entretiens et établi des questionnaires auxquels nous avons obtenu plus de 200 réponses.

Tableau 1-19 : Types de changements et d'auditeurs étudiés dans la thèse

		Loi PACTE (chapitre 2)	Télétravail (chapitre 3)	Digitalisation (chapitre 4)
Caractéristiques du changement étudié	Date du changement	Printemps 2019	Printemps 2020	Changement progressif et toujours en cours
	Type de changement au sens de Autissier <i>et al.</i> (2018)	Organisé	Dirigé	Continu
Auditeurs étudiés	Cabinets concernés et étudiés	Tous cabinets		Cabinets Non-Big
	Auditeurs étudiés	Auditeurs expérimentés	Chefs de mission et signataires	Tous auditeurs

11 Une présentation détaillée de la théorie de Autissier *et al.* (2018) et de leur classification des changements voir page 39 et suivantes.

4.2. Justification du choix des changements étudiés

Pour répondre à la question de recherche, nous avons retenu trois modifications récentes ayant impacté l'ensemble de la profession. Si le fait que les changements sont récents et concernent l'ensemble de la profession est important dans notre démarche, deux autres raisons ont conduit à les retenir. D'une part, ils concernent l'identité de l'auditeur (§4.2.1), d'autre part, car ils sont de natures différentes (§4.2.2).

4.2.1. Des changements qui concernent le professionnel de l'audit

Pour étudier le lien entre les changements étudiés et le professionnel de l'audit, les travaux de Boiral *et al.* (2019) sont présentés dans le Tableau 1-7 : les recherches qui se consacrent aux « professionnels » sont principalement consacrées à trois thématiques : l'identité, les normes et les compétences et connaissances. Les évolutions étudiées touchent ces trois dimensions du professionnel.

L'identité, tout d'abord est définie par Boiral *et al.* (2019) comme : « *la constellation relativement stable et durable d'attributs, de croyances, de valeurs, de motifs et d'expériences par rapport auxquels les gens se définissent dans un rôle professionnel* ». Cette identité permet d'asseoir une légitimité sociale et une reconnaissance par les tiers. C'est cette identité professionnelle qui distingue l'auditeur légal d'autres professionnels (consultants notamment). Les auteurs soulignent que la diversification des missions permises aux auditeurs interroge cette identité professionnelle dont les frontières évoluent.

Ensuite, la deuxième caractéristique des professions correspond à l'existence de normes, de méthodes et de règles éthiques. Là encore ces dernières évoluent, mais elles émanent d'autorités compétentes et légitimes.

Enfin, les connaissances et compétences représentent le troisième attribut des professions.

Le Tableau 1-20 montre comment chaque changement étudié touche les 3 dimensions du professionnel définis par Boiral *et al.* (2019).

Tableau 1-20 : Les 3 changements étudiés et leurs conséquences sur la notion de professionnel au sens de Boiral et al. (2019)

Changement étudié	Identité	Normes, méthodes, éthique	Compétences et connaissances
Adoption de la loi PACTE	<ul style="list-style-type: none"> • Création de nouvelles missions autorisées • Concurrence accrue Big/Non Big 	<ul style="list-style-type: none"> • Modification du Code de déontologie • Nouvelle mission ALPE avec NEP dédiée 	<ul style="list-style-type: none"> • Création de nouvelles missions autorisées • Mission ALPE avec un nouveau rapport sur les risques
Recours au télétravail	<ul style="list-style-type: none"> • Concurrence accrue Big/Non Big • Modification de la relation auditeur/audité 	<ul style="list-style-type: none"> • Supervision des travaux de l'équipe d'audit modifiée 	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessité d'adoption de nouvelles méthodologies de travail
Adoption de la digitalisation		<ul style="list-style-type: none"> • Nouvelles méthodes d'audit : audit en continu, full-audit 	

Ainsi, les trois changements étudiés : adoption de la loi PACTE, recours au télétravail et adoption de la digitalisation par les cabinets d'audit, sont des changements qui impactent tous à la fois l'identité des auditeurs, leurs normes et méthodes de travail et enfin leurs compétences. En ce sens ils modifient les attributs du professionnel de l'audit au sens de Boiral *et al.* (2019).

4.2.2. Des changements de natures différentes

Nous présentons dans un premier temps les principales classifications des changements (§4.2.2.1) avant de préciser quelles sont les natures des changements étudiés dans cette thèse (§4.2.2.2).

4.2.2.1. Les principales classifications des changements

L'une des classifications les plus connues est celle de Giroux (1991) qui tient compte de trois éléments pour qualifier un changement : son étendue, sa profondeur et son rythme. Concernant, tout d'abord, l'étendue, un changement peut être « *global* » : il concerne toutes les activités de l'organisation ou « *partiel* » : il se concentre sur une partie de l'organisation et ne peut, dans ce cas, influencer la performance globale de l'entité. S'agissant ensuite de la profondeur du changement il peut être « *majeur* » marquant alors une rupture avec le passé, ou au contraire « *marginal* » quand il n'est que « raffinement de la situation actuelle ». Enfin, le rythme du changement peut être « *lent* » quand la démarche est graduelle pour assurer un nouvel équilibre, ou au contraire « *rapide* » quand il vise à redresser une situation passée.

Cette classification de Giroux (1991) a été reprise et modifiée par Autissier *et al.* (2018) afin d'être plus opérationnalisable et plus ancrée dans les questions des dirigeants d'entreprises. Ces auteurs retiennent deux critères de classification : la nature négociée ou imposée du changement d'une part, et le rythme du changement d'autre part. En croisant ces deux critères, ils obtiennent quatre types de changements tels que présentés dans la Figure 1-8. Chaque changement subi ou voulu par une organisation peut donc être qualifié de proposé, continu, organisé ou dirigé. Le changement continu, qui est permanent et négocié, survient sans que l'on sache parfaitement, en amont, sur quoi il débouchera. Le souhait est ici de « faire bouger les choses », le but n'est pas très précis. Le changement organisé, est à la fois permanent et imposé, et vise à atteindre des objectifs décidés par la direction, mais les moyens utilisés pour conduire ce changement sont libres. Le changement dirigé, à la fois imposé et de rupture, est lui aussi décidé par la direction mais ses modalités de mise en place sont beaucoup plus encadrées. Ce type de changement est souvent justifié par un « état d'urgence » qui impose de passer à l'action. Enfin, le changement proposé, de rupture et négocié, se fait quand les acteurs se voient proposer des méthodes de travail. Il y a alors un processus d'expérimentation et d'apprentissage.

4.2.2.2. Les changements étudiés dans la thèse

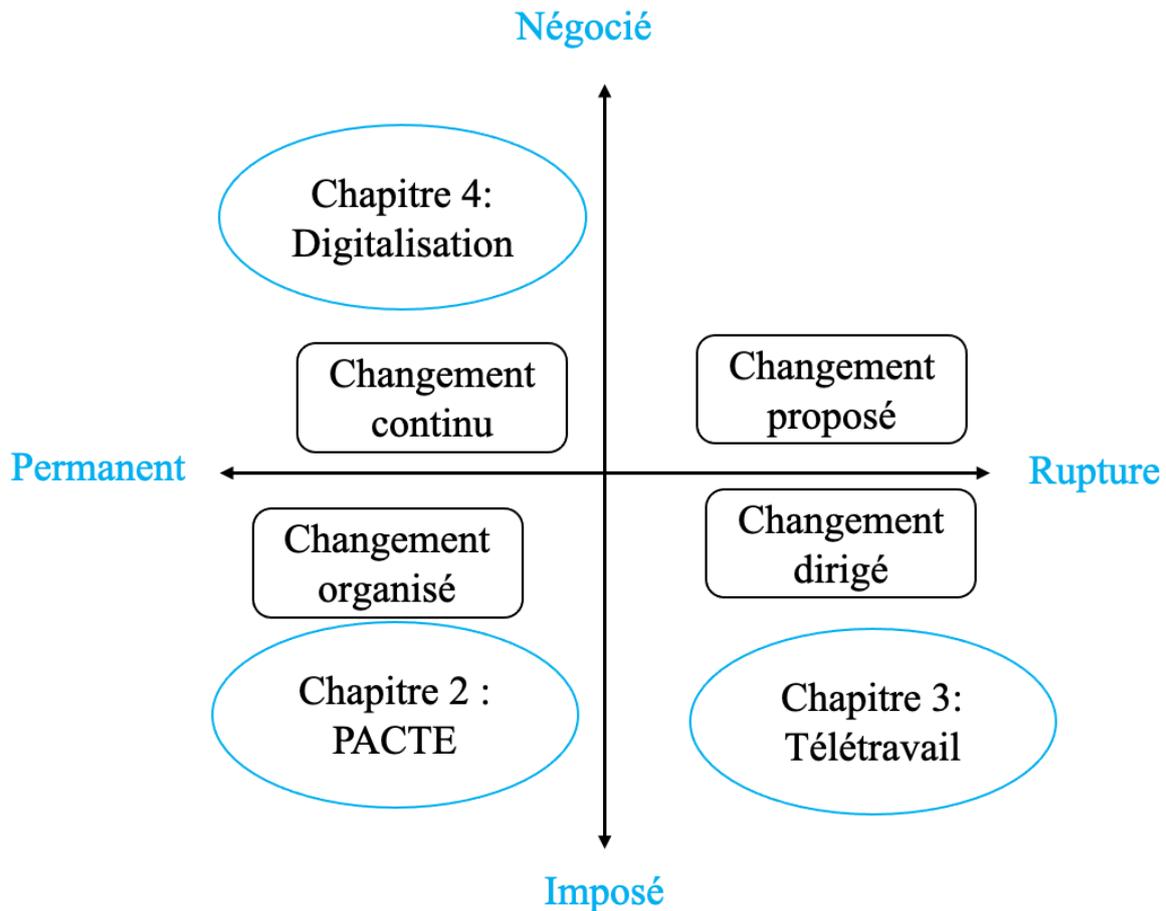
Nous reprenons, pour présenter les types de changements étudiés, la typologie de Autissier *et al.* (2018). Nous positionnons, en Figure 1-8 les trois chapitres de notre thèse en regard de leur classification.

Dans un premier temps, nous étudions le changement induit par l'adoption de la loi PACTE, que nous qualifions de changement organisé. En effet s'agissant d'un changement réglementaire il est imposé aux CAC qui déplorent d'ailleurs, le manque de concertation avant l'adoption de la loi. De plus il s'agit d'un changement « permanent » car la mise en place des règles de la loi PACTE est étalée sur plusieurs exercices.

Ensuite, nous étudions les changements liés au passage au télétravail, que nous qualifions de changement « dirigé ». Notre étude porte sur la mise en place du télétravail au moment de la crise du Covid, et son confinement. Il s'agit d'un recours au télétravail non décidé par les cabinets d'audit mais imposé par les règles sanitaires. Il s'agit donc, également, d'un changement « imposé ». En revanche, contrairement à la loi PACTE, nous le considérons comme un changement « de rupture » étant donné la soudaineté des décisions prises et de la nécessité de basculer à ce mode de travail « *du jour au lendemain* ».

Enfin, dans le quatrième chapitre de notre thèse, nous nous intéressons à l'adoption de la digitalisation par les cabinets d'audit de type Non-Big. Ce changement est dit « *continu* » dans la mesure où il est à la fois « négocié », car non imposé, et permanent.

Figure 1-8 : Les changements étudiés selon la classification de Autissier et al. (2018)



Les trois chapitres correspondent donc à trois types de changements au sens de Autissier *et al.* (2018).

Ainsi, étudier trois évolutions clefs dont la nature, telle que définie par Autissier *et al.* (2018) est différente, permet une vision d'ensemble de la réaction de la profession face aux changements. Ceci contribue à avoir une vision plus générale de la réaction de la profession et à pouvoir identifier si certains types de changements provoquent, ou non, des réactions différentes de la part des auditeurs.

4.3. Présentation des trois articles et de leurs contributions

Nous présentons plus en détail chacun des trois articles avec un ordre à fois chronologique et logique. En effet, le premier article est consacré à la loi PACTE adoptée au printemps 2019 et qui concerne tous les cabinets (§4.3.1), tandis que le deuxième article relatif au recours au télétravail étudie la situation du printemps 2020 (§4.3.2). Enfin, le dernier article se concentre sur les cabinets Non-Big et s'interroge sur leur utilisation de la digitalisation (§4.3.3).

4.3.1. Premier changement étudié : l'adoption de la loi PACTE

Le premier changement auquel nous nous intéressons porte sur les conséquences de l'adoption de la loi PACTE en 2019.

Cette loi, dont nous montrons la genèse, contient un volet « audit » qui constitue un véritable bouleversement pour la profession. Si les auditeurs légaux sont, d'ordinaire, une profession peu habituée à manifester, ils n'ont pas hésité à communiquer leur opposition à cette loi avant son adoption allant jusqu'à organiser, en 2018, une manifestation dans les principales villes françaises.

L'opposition des auditeurs, principalement des cabinets Non-Big, se fait dans le double objectif de défendre leur intérêt professionnel, la loi se traduisant par une disparition de nombreux mandats, et de défendre l'intérêt général de la profession. Nous retrouvons ici le caractère ambivalent de la profession d'auditeur mis en évidence par les travaux de Hottegindre (2011).

L'enjeu de notre recherche est de comprendre pourquoi la loi PACTE constitue, selon certains CAC, une menace pour la qualité de l'audit au sens de DeAngelo ?

Pour répondre à cette question de recherche, nous avons, dans un premier temps mené des entretiens avec les auditeurs afin d'appréhender leurs principaux points d'opposition. Dans un second temps, nous avons élaboré et diffusé aux CAC un questionnaire qui, outre le profil du répondant, contient trois parties : la perception de l'auditeur sur la loi PACTE, les conséquences de cette loi sur la qualité de l'audit et enfin, l'impact pour le cabinet du répondant.

Nos travaux ont pour objectif à la fois de comprendre quelle perception les auditeurs ont de la loi PACTE, mais aussi de savoir quels sont, selon eux, les impacts sur la qualité de l'audit,

et de ses deux composants au sens de DeAngelo (1981) : la compétence des auditeurs d'une part, leur indépendance d'autre part.

Nos travaux ont mis en évidence des implications managériales qui seront présentées dans un chapitre conclusif. S'agissant de notre contribution à la littérature sur la profession d'auditeur et sur la qualité d'audit, nos contributions sont doubles.

D'une part, nous démontrons qu'un des éléments qui a le plus heuré les auditeurs, lors de l'adoption de la loi, est le manque de concertation de la part des pouvoirs publics. Nos travaux mettent en avant que la profession, presque unanimement, s'est sentie méconnue et humiliée.

D'autre part, nos travaux précisent en quoi la loi PACTE a un impact négatif sur la qualité d'audit. La possibilité de mener des missions autres que l'audit légal peut mettre en péril l'indépendance de l'auditeur. De plus, la nouvelle mission ALPE, de durée réduite mais qui nécessite l'établissement d'un rapport sur les risques, ne semble pas efficace selon les auditeurs.

4.3.2. Deuxième changement étudié : le recours au télétravail

Au printemps 2020, la crise du Covid a conduit l'ensemble des acteurs économiques à s'adapter à une situation inédite. Le recours au télétravail a été rendu obligatoire notamment pour les auditeurs.

Notre deuxième article interroge ce changement lié aux conditions d'exercice de la profession. La question de recherche de cet article est la suivante :

En quoi le contexte d'audit à distance impacte-t-il les différents composants de la qualité de l'audit ?

Nous avons choisi de répondre à cette question de recherche en menant des entretiens auprès d'auditeurs de profils différents. L'analyse des réponses obtenues s'est faite dans une démarche inductive. Nous avons utilisé le logiciel NVivo pour procéder au codage thématique des entretiens.

Nos résultats contribuent à enrichir la littérature sur le télétravail des auditeurs de trois façons.

Dans un premier temps, le recours au télétravail a des impacts négatifs sur les ressources humaines des cabinets. En effet la mission d'audit nécessite un travail en équipe rendu plus difficile par le recours au télétravail : la communication entre les membres de l'équipe est modifiée, la supervision des auditeurs junior par les chefs de mission est complexifiée. L'une

des conséquences principales que nos répondants ont soulignée est l'impact sur la formation des jeunes auditeurs. En effet, l'audit nécessite des connaissances théoriques que les jeunes acquièrent lors de leur formation, mais il implique également une « formation terrain » qui ne peut se faire, qu'à travers des échanges avec leurs pairs et leurs supérieurs. Nos résultats peuvent donc être mis en relation avec la théorie de l'apprentissage social de Bandura (1977). Le passage au télétravail prive donc les auditeurs débutants de ces échanges et dégrade la formation-terrain qu'ils reçoivent.

Dans un deuxième temps notre recherche permet de mieux comprendre les conséquences de l'audit à distance sur la relation auditeur-audité. Nos travaux montrent que cette relation est fortement détériorée quand l'audit se fait à distance. Ceci s'explique d'abord par la distance créée entre l'auditeur et ses clients, et ensuite par le changement dans les modes de communication utilisés. En effet, nos travaux, en lien avec la théorie de la richesse des médias de Daft et Lengel (1986) montrent que les échanges par mails et visioconférence sont d'une qualité moindre que les échanges en « face à face ». Notre recherche permet de mettre en évidence que la qualité d'audit est fortement dégradée quand l'auditeur ne se rend pas chez le client mais travaille de son domicile. Cette dégradation s'explique, en grande partie, par la perte de ce que nos répondants ont appelé la « conversation machine à café » expression qui désigne les échanges imprévus avec des membres de l'entité auditée. Lors de ces échanges imprévus, les auditeurs obtiennent des informations qualifiées de « soft » souvent précieuses et qui permettent de détecter des anomalies qui n'auraient pas pu l'être sans ces échanges. Ainsi l'auditeur qui pratique le télétravail est isolé de ses clients et privé de l'opportunité de tels échanges, la qualité de son audit s'en trouve donc dégradée.

Enfin, le passage au télétravail a des conséquences sur l'équilibre de vie des auditeurs. Si certaines de ces conséquences sont assez proches de celles qu'ont pu connaître tous les professionnels lors du passage au télétravail, le cas des auditeurs est particulier pour plusieurs raisons. D'une part, la charge de travail des auditeurs est particulièrement importante et leur mission, quand elle se pratique en présentiel, nécessite de fréquents déplacements, parfois loin de leur domicile. D'autre part, la mission d'audit implique différents types de tâches (contrôles des comptes des clients, supervision des dossiers...) dont certaines sont peu compatibles avec le télétravail. Aussi, nos travaux montrent que le recours au télétravail peut présenter des avantages pour l'auditeur qui parvient à organiser son travail efficacement.

4.3.3. Troisième changement étudié : la digitalisation dans les cabinets d'audit Non-Big

Enfin, dans notre troisième article, nous avons choisi de nous intéresser à un troisième changement : celui du recours à la digitalisation. Ce changement, contrairement aux deux autres étudiés, n'est pas obligatoire en vertu d'un texte réglementaire. Cependant, les effets de la loi PACTE, montrent que la profession d'auditeur doit évoluer et que les cabinets dits Non-Big sont les plus concernés. Aussi, s'ils veulent pouvoir continuer à exister, ils doivent évoluer et intégrer la digitalisation dans leurs pratiques professionnelles.

Pour cet article, nous avons fait le choix de nous intéresser, tout particulièrement aux cabinets Non-Big puisque le cas des cabinets Big a été traité dans la littérature notamment par Manita *et al.* (2020).

La question de recherche que nous traitons dans cet article est la suivante :

Comment la digitalisation impacte-t-elle la certification des comptes pour les cabinets d'audit Non-Big ?

Elle est déclinée en trois sous questions :

- Tout d'abord, nous **nous intéresserons à la définition de la digitalisation selon les auditeurs.**
- Ensuite, **nous mesurerons le degré d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation.**
- Enfin, nous identifierons **les principaux impacts de la digitalisation pour le métier d'auditeur en cabinet Non-Big.**

La méthodologie suivie dans cet article est double : dans un premier temps, nous avons mené des entretiens, de nature exploratoire avec des auditeurs de cabinets Non-Big. Nous avons volontairement interrogé tant des auditeurs débutants que des Associés, tous les grades de la profession étant concernés par la digitalisation. Ces entretiens ont permis de cerner les grandes thématiques du sujet et de mesurer les principaux risques. Dans un second temps, nous avons établi et diffusé un questionnaire dans une optique de confirmation des premiers résultats obtenus par entretiens.

Cette recherche participe à la littérature sur la digitalisation en cabinets Non-Big à plusieurs titres.

D'abord, elle contribue à mieux connaître ce que le terme « digitalisation » signifie pour les auditeurs. Nous montrons comment la définition de Krieger *et al.* (2021) n'est pas majoritairement partagée par les auditeurs.

De plus, ces travaux permettent d'identifier les six composants de la digitalisation pour les auditeurs : la numérisation, l'analyse des Fichiers des Écritures Comptables (FEC), la Gestion Électronique des Données (GED), la data analyse, le recours à l'intelligence artificielle (IA) et enfin l'utilisation de la blockchain. Pour chacun de ces composants, nous avons pu mesurer le degré d'avancement que les auditeurs pensent avoir, ce qui permet de mieux connaître l'utilisation des outils en cabinet et de mesurer les écarts entre cabinets Big et Non-Big.

Enfin, notre travail enrichit les connaissances sur les conséquences de la digitalisation pour les auditeurs. Ces répondants estiment, dans un premier temps, que la digitalisation présente de nombreux avantages qui permettent de sécuriser la démarche d'audit, la rendant en certains points plus scientifique. De plus, la digitalisation ouvre un « nouveau » champ des possibles pour les auditeurs en donnant accès à des outils performants. Cependant, certains auditeurs soulignent que le recours à la digitalisation n'est pas sans risque puisque deux menaces principales existent. D'une part, la digitalisation risque d'accentuer l'expectation gap : si les auditeurs disposent d'outils nouveaux il est possible qu'on attende d'eux des contrôles qui n'entrent pas dans leur mission et qu'une dérive de leur raison d'être se produise. D'autre part, la digitalisation n'étant pas avancée de la même manière pour les Big et les Non-Big, certains craignent que l'écart entre ces deux types de cabinets ne se creuse davantage. Le marché de l'audit pourrait être profondément modifié d'ici quelques années.

Annexes du chapitre introductif

Annexe 1-1 : Liste des 46 thèses en audit

Par date de parution

Auteur	Titre	Année	Catégorie	Sous-thème
Bahram Soltani	Le contenu informationnel des rapports d'audit pour les marchés financiers et les institutions financières	1992	Technique d'audit	Rapports d'audit
Nathalie Gonthier-Besacier	Une contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit	1996	Technique d'audit	Rapports d'audit
Elisabeth Bertin	La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation	1999	Technique d'audit	Continuité d'exploitation
Christian Prat dit Hauret	L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique	2000	Auditeurs	Relation auditeur/audité
Chrystelle Richard	Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit. Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes	2000	Technique d'audit	Processus d'audit
Olivier Herrbach	Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique	2000	Auditeurs	Identité de l'auditeur
Charles Piot	Audit de l'information financière et relations d'agence	2001	Divers	Divers
Fatima Bennecib	De l'efficacité du co-commissariat aux comptes	2004	Technique d'audit	Co CAC
Makram Chemingui	Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : application selon la démarche du paradigme de Churchill	2004	Technique d'audit	Qualité de l'audit
Dolly Matta	Contribution à l'étude de l'audit éclairé des financements obscurs	2006	Technique d'audit	Divers
Sana Guetat	L'évaluation du succès perçu par l'utilisateur des technologies de l'information dans la mission d'audit : application a un dossier de travail électronique dans un cabinet d'audit international	2008	Technique d'audit	Nouvelles technologies

Auteur	Titre	Année	Catégorie	Sous-thème
Sana Masmoudi	Étude des facteurs explicatifs de la recherche de la qualité de l'audit dans un contexte international	2008	Technique d'audit	Qualité de l'audit
Sophie Audoussert-Coulier	La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises : deux études de déterminants. Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés	2008	Auditeurs	Honoraires d'audit
Viet Ha Vu	Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal	2008	Auditeurs	Cabinets
Alice Garcia	États affectifs dans les cabinets d'audit : une approche par le concept d'identification organisationnelle et professionnelle	2009	Auditeurs	Identité de l'auditeur
Amna Abbasi	Contribution à la connaissance de la prévention et de la détection des fraudes par la gouvernance et par l'audit	2010	Technique d'audit	Fraude
Olivia Laffont	Le risque de mise en cause des commissaires aux comptes : déterminants et perception	2010	Auditeurs	Éthique
Patrick Ifergan	Audit et complexité	2010	Divers	Divers
Géraldine Hottegindre	Le rôle de la profession de commissaire aux comptes : entre défense de l'intérêt général et défense des intérêts professionnels	2011	Auditeurs	Identité de l'auditeur
Hasnae Razgani	Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain : le cas du cabinet Audit & Co	2011	Technique d'audit	Nouvelles technologies
Khaled Albouaini	Contribution à la compréhension de l'Audit Expectation Gap dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise élargie : le cas du commissariat aux comptes dans le contexte français	2011	Auditeurs	Expectation gap
Sana Saidi	Les déterminants politico-institutionnels et socioculturels du chiffre d'affaires des cabinets d'audit et d'expertise comptable en France	2011	Auditeurs	Marché de l'audit
Véronique Massot	Audit légal et technologies organisationnelles : l'exemple de l'environnement PGI en PME	2011	Technique d'audit	Nouvelles technologies

Auteur	Titre	Année	Catégorie	Sous-thème
Chedia Rekik Bouguecha	Le marché et l'environnement de l'audit en Europe : Analyse comparative des honoraires d'audit et de "non-audit " (France, Royaume-Uni, Allemagne)	2012	Auditeurs	Marché de l'audit
Guillaume Muller	Les pratiques d'audit légal : le cas du contrôle des comptes de sociétés cotées françaises	2012	Technique d'audit	Divers
Véronique Peres	Les pratiques adaptatives d'audit : essai d'observation et d'interprétation des pratiques actuelles d'audit légal, en France	2012	Technique d'audit	Divers
Imen Jedidi	Contribution à la compréhension de l' "Expectation gap" en audit	2013	Auditeurs	Expectation gap
Mouna Hazgui	Stratégies et jeux de pouvoir dans l'espace régulateur de l'audit légal en France (2003-2012)	2013	Technique d'audit	Normalisation
Mustapha Bessour	La stabilité de la relation entre le commissaire aux comptes et les PME	2013	Auditeurs	Relation auditeur/audité
Abir Sakka	Contribution à la compréhension du conflit auditeur - audité et des modalités de sa gestion	2013	Auditeurs	Relation auditeur/audité
Aymen Abbadi	Contribution à la compréhension des facteurs à l'origine de la faible utilisation du rapport d'audit en France : cas des investisseurs institutionnels et des analystes financiers.	2014	Technique d'audit	Rapports d'audit
Claire Garnier	Qui sont les associés d'audit des cabinets Big 4 ? : Une lecture interactionniste des carrières des auditeurs dans les cabinets Big 4 en France	2014	Auditeurs	Identité de l'auditeur
Hamida Chihi	Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises	2014	Technique d'audit	Normalisation
Sebastien Stenger	Pourquoi travaille-t-on dans un cabinet d'audit Big Four ? : Fonctions du système up or out : contrôle, compétition et prestige social	2015	Auditeurs	Identité de l'auditeur
Abdelilah Berrada	L'auditeur financier après l'automatisation approfondie des systèmes d'information : entre acceptation et productivité décisionnelle	2015	Technique d'audit	Nouvelles technologies
Alassane Ouattara	Contribution à l'étude de la qualité de l'audit	2016	Technique	Qualité de l'audit

Auteur	Titre	Année	Catégorie	Sous-thème
François-René Lherm	Reassembling audit around the jurisdiction of comfort : how to design and conduct performative experiments	2016	Divers	Divers
Imen Ben Slimene	L'impact de la réglementation sur la qualité et le cout de l'audit en Europe	2016	Technique d'audit	Normalisation
Inès Gaddour	Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs	2016	Auditeurs	Management
Jin Jiang	The informativeness and opportunistic use of insider trading : evidence from audit opinions, earnings management and goodwill impairment	2019	Divers	Divers
Christelle Chaplais	Formation et déontologie de l'auditeur	2019	Auditeurs	Éthique
Joseph Abdel Nour	The effect of employee ownership on audit fees, auditor independence and earnings management : evidence from France	2020	Technique d'audit	Divers
Isabelle Fabioux	Analyse du processus de normalisation de l'audit en France	2021	Technique d'audit	Normalisation
Nancy Michaud	Savoir pratique de l'auditeur externe et l'exercice de son jugement professionnel	2021	Auditeurs	Compétence de l'auditeur
Ioana Ciurdas	Estimations comptables - Risques et enjeux pour la mission d'audit	2022	Technique d'audit	Divers
Emeline Deneuve	Three essays on key audit matters dissimilarity	2023	Technique d'audit	KAM

Annexe 1-2 : Les 70 articles étudiés

Titre	Revue	Auteurs	Année
Voluntary Peer Reviews, Audit Quality, and Proposals for Mandatory Peer Reviews	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Francis, Jere R.; Andrew Jr., Wesley T.; Simon, Daniel T.	1990
Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses	Journal of Business Finance & Accounting	Lennox, Clive S.	1999
Non-audit fees, disclosure and audit quality	European Accounting Review	Lennox, Clive S.	1999
Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports	Contemporary Accounting Research	Johnson, Van E.; Khurana, Inder K.; Reynolds, J. Kenneth	2002
Audit Quality, Management Ownership, and the Informativeness of Accounting Earnings	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Gul, Ferdinand A.; Lynn, Stephen G.; Tsui, Judy S.L.	2002
Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Krishnan, Gopal V.	2003
Audit Quality, Earnings, and the Shanghai Stock Market Reaction	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Gul, Ferdinand A.; Sun, Sunny Y. J.; Tsui, Judy S. L.	2003
What do we know about audit quality?	British Accounting Review	Francis, Jere R.	2004
Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms	Journal of Accounting & Economics	Lennox, Clive	2005
Non-audit services, auditor quality and the value relevance of earnings	Accounting & Finance	Gul, Ferdinand A.; Tsui, Judy; Dhaliwal, Dan S.	2006
The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality	Contemporary Accounting Research	Srinidhi, Bin N.; Gul, Ferdinand A.	2007
The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Knechel, W. Robert; Vanstraelen, Ann	2007
The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World	Contemporary Accounting Research	Francis, Jere R.; Dechun Wang	2008
Was audit quality of Laventhol and Horwath poor?	Journal of Accounting & Public Policy	Lai, Kam-Wah; Gul, Ferdinand A.	2008
Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?	Accounting Review	Casterella, Jeffrey R.; Jensen, Kevan L.; Knechel, W. Robert	2009
Big 4 Office Size and Audit Quality	Accounting Review	Francis, Jere R.; Yu, Michael D.	2009
Ownership concentration, foreign shareholding, audit quality, and stock price synchronicity: Evidence from China	Journal of Financial Economics	Gul, Ferdinand A.; Kim, Jeong-Bon; Qiu, Annie A.	2010
Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?	Journal of Accounting & Public Policy	Boone, Jeff P.; Khurana, Inder K.; Raman, K.k.	2010
The effect of SOX on small auditor exits and audit quality	Journal of Accounting & Economics	DeFond, Mark L.; Lennox, Clive S.	2011
Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China	Contemporary Accounting Research	Chen, Hanwen; Chen, Jeff Zeyun; Lobo, Gerald J.; Wang, Yanyan	2011
A Framework for Understanding and Researching Audit Quality	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Francis, Jere R.	2011

Titre	Revue	Auteurs	Année
The Contagion Effect of Low-Quality Audits	Accounting Review	Francis, Jere R.; Michas, Paul N.	2013
Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data	Accounting Review	Gul, Ferdinand A.; Donghui Wu; Zhifeng Yang	2013
Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries* Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries	Contemporary Accounting Research	Francis, Jere R.; Michas, Paul N.; Seavey, Scott E.	2013
Audit Quality: Insights from the Academic Literature	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Knechel, W. Robert; Krishnan, Gopal V.; Pevzner, Mikhail; Shefchik, Lori B.; Velury, Uma K.	2013
U.S.-Listed Foreign Companies' Choice of a U.S.-Based versus Home Country-Based Big N Principal Auditor and the Effect on Audit Fees and Earnings Quality	Accounting Horizons	Asthana, Sharad C.; Raman, K. K.; Hongkang Xu	2015
The Effect of China's Weak Institutional Environment on the Quality of Big 4 Audits	Accounting Review	Bin Ke; Lennox, Clive S.; Qingquan Xin	2015
Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality	Journal of Accounting Research	Bell, Timothy B.; Causholli, Monika; Knechel, W. Robert	2015
Did the 2007 PCAOB Disciplinary Order against Deloitte Impose Actual Costs on the Firm or Improve Its Audit Quality?	Accounting Review	Boone, Jeff P.; Khurana, Inder K.; Raman, K. K.	2015
Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No. 2015-005, July 1, 2015	Current Issues in Auditing	Rezaee, Zabihollah; Abernathy, John; Causholli, Monika; Michas, Paul N.; Roush, Pamela B.; Rowe, Stephen; Velury, Uma K.	2016
The effect of audit adjustments on earnings quality: Evidence from China	Journal of Accounting & Economics	Lennox, Clive; Wu, Xi; Zhang, Tianyu	2016
Did the PCAOB's Restrictions on Auditors' Tax Services Improve Audit Quality?	Accounting Review	Lennox, Clive S.	2016
Audit Quality and Regulation	International Journal of Auditing	Knechel, W. Robert	2016
Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits?	Journal of Accounting Research	Defond, Mark L.; Lennox, Clive S.	2017
Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?	Journal of Accounting & Economics	Fung, Simon Yu Kit; Raman, K.k.; Zhu, Xindong (Kevin)	2017
Did the 1998 Merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand Increase Audit Quality?	Contemporary Accounting Research	Choi, Jong-Hag; Kim, Seil; Raman, K. K.	2017

Titre	Revue	Auteurs	Année
Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market	Journal of International Accounting Research	Gul, Ferdinand A.; Shuai (Mark) Ma; Karen Lai	2017
The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests	Contemporary Accounting Research	Lobo, Gerald J.; Paugam, Luc; Zhang, Dana; Casta, Jean François	2017
Audit Partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S. Evidence from the Not-For-Profit Sector	Contemporary Accounting Research	Fitzgerald, Brian C.; Omer, Thomas C.; Thompson, Anne M.	2018
On the relationship between compliance with recommendations on the audit committee of codes of good practices and financial reporting quality	Journal of Management & Governance	Garcia-Blandon, Josep; Argilés-Bosch, Josep Maria; Martinez-Blasco, Monica; Merino, David Castillo	2018
Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain	International Journal of Auditing	Garcia-Blandon, Josep; Argiles-Bosch, Josep Maria	2018
Innovation, financial reporting quality, and audit quality	Review of Quantitative Finance & Accounting	Lobo, Gerald J.; Xie, Yuan; Zhang, Joseph H.	2018
Auditor Multinational Expertise and Audit Quality	Accounting Review	Gunn, Joshua L.; Michas, Paul N.	2018
Customer-Base Concentration: Implications for Audit Pricing and Quality	Journal of Management Accounting Research	Krishnan, Gopal V.; Patatoukas, Panos N.; Wang, Annika Yu	2019
Is there a gender effect on the quality of audit services?	Journal of Business Research	Garcia-Blandon, Josep; Argilés-Bosch, Josep Maria; Ravenda, Diego	2019
Stock Price Contagion Effects of Low-Quality Audits at the Individual Audit Partner Level	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Gul, Ferdinand A.; Lim, Chee Yeow; Wang, Kun; Xu, Yanping	2019
Do investors perceive a change in audit quality following the rotation of the engagement partner?	Journal of Accounting & Public Policy	Krishnan, Gopal; Zhang, Jing	2019
Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients	Journal of Accounting & Public Policy	Gunn, Joshua L.; Kawada, Brett S.; Michas, Paul N.	2019
The influence of tone at the top management level and internal audit quality on the effectiveness of risk management practices in the financial services sector	Cogent Business & Management	Kabuye, Frank; Bugambiro, Nicholas; Akugizibwe, Irene; Nuwasiima, Sharon; Naigaga, Sharon; Ntim, Collins G.	2019
Fee competition among Big 4 auditors and audit quality	Review of Quantitative Finance & Accounting	Asthana, Sharad; Khurana, Inder; Raman, K. K.	2019
Antecedents of audit quality in MENA countries: The effect of firm- and country-level governance quality	Journal of International Accounting, Auditing & Taxation	Sarhan, Ahmed A.; Ntim, Collins G.; Al-Najjar, Basil	2019
Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Christensen, Brant E.; Omer, Thomas C.; Shelley, Marjorie K.; Wong, Paul A.	2019

Titre	Revue	Auteurs	Année
How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality	Contemporary Accounting Research	Beardsley, Erik L.; Lassila, Dennis R.; Omer, Thomas C.	2019
Client Deadline Concentration in Audit Offices and Audit Quality	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Czerney, Keith; Jang, Daun; Omer, Thomas C.	2019
Audit firm rotation and audit quality: Comparison before vs after the elimination of audit firm rotation regulations in Indonesia	Cogent Business & Management	Widyaningsih, Inas Aisyah; Harymawan, Iman; Mardijuwono, Agus Widodo; Ayuningtyas, Eka Sari; Larasati, Dyah Ayu; Ntim, Collins G.	2019
The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan	Cogent Business & Management	Shakhatreh, Mohammad Ziad; Alsmadi, Safaa Adnan; Alkhataybeh, Ahmad; Ntim, Collins G.	2020
Learning by Doing? Partners Audit Experience and the Quality of Audit Services: Learning by Doing? La experiencia en auditoría del socio auditor y la calidad de los servicios de auditoría.	Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review	García-Blandon, Josep; María Argilés-Bosch, Josep; Ravenda, Diego	2020
The effect of audit quality on analyst following	Cogent Business & Management	Jeong, Kyunbeom; Ntim, Collins G.	2020
On the Relationship between Audit Tenure and Fees Paid to the Audit Firm and Audit Quality	Accounting in Europe	Garcia-Blandon, Josep; Argiles, Josep Maria; Ravenda, Diego	2020
Audit Quality Inputs and Financial Statement Conformity to Benford's Law	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Le, Thien; Lobo, Gerald J.	2020
The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency	Auditing: A Journal of Practice & Theory	Duh, Rong-Ruey; Knechel, W. Robert; Lin, Ching-Chieh	2020
The Relative Importance of Auditor Characteristics Versus Client Factors in Explaining Audit Quality	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Cameran, Mara; Campa, Domenico; Francis, Jere R.	2020
Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study	Journal of International Financial Management & Accounting	Garcia-Blandon, Josep; Argilés-Bosch, Josep Maria; Ravenda, Diego	2020
Audit Office Industry Diversity and Audit Quality	Journal of Accounting, Auditing & Finance	Beardsley, Erik L.; Goldman, Nathan C.; Omer, Thomas C.	2020
External audit quality and firms' credit score	Cogent Business & Management	Zalata, Alaa Mansour; Elzahar, Hany; McLaughlin, Craig; Ntim, Collins G.	2020
Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right?	European Accounting Review	Castillo-Merino, David; Garcia-Blandon, Josep; Martinez-Blasco, Monica	2020
PCAOB Inspections and the Differential Audit Quality Effect for Big 4 and Non-Big 4 US Auditors	Contemporary Accounting Research	Khurana, Inder K.; Lundstrom, Nathan G.; Raman, K. K.	2021

Titre	Revue	Auteurs	Année
The Impact of Partners' Economic Incentives on Audit Quality in Big 4 Partnerships	Accounting Review	Dekeyser, Simon; Gaeremynck, Ann; Knechel, W. Robert; Willekens, Marleen	2021
Mandatory Joint Audit and Audit Quality in the Context of the European Blue Chips	Journal of Business Economics & Management	Garcia-Blandon, Josep; Castillo-Merino, David; Argilés-Bosch, Josep M.; Ravenda, Diego	2021
Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality	Journal of Accounting & Public Policy	Cho, Myojung; Kwon, Soo Young; Krishnan, Gopal V.	2021

CHAPITRE 2. LA LOI PACTE UNE MENACE POUR LA QUALITE DE L'AUDIT ? LA PERCEPTION DES AUDITEURS LEGAUX FRANÇAIS

12

Introduction

« Indiscutablement, la profession du chiffre ne sera plus la même après une telle loi » : tels sont les propos des présidents de la CNCC et de l'Ordre des Experts-Comptables après l'adoption de la loi PACTE qui bouleverse la profession de Commissaires Aux Comptes (CAC)¹³ à deux titres : le rehaussement des seuils de nomination obligatoire d'un CAC qui a conduit à la perte d'environ 11.000 mandats (CNCC, 2018) et la possibilité pour les CAC des entités Non-EIP d'effectuer des missions de conseils auprès de leurs clients, ce qui leur était totalement interdit depuis les années 2000.

Les CAC se sont très fortement mobilisés contre cette loi, tant pour défendre les intérêts des membres de la profession, que pour maintenir les CAC dans les plus petites entités souvent les plus fragiles. Cependant, cette opposition n'est pas la même pour tous les CAC et les divergences entre Big et Non-Big ont été de nouveau mises en lumière lors de ces débats : ce

12 Une version résumée de ce chapitre a fait l'objet d'une publication dans la revue ACCRA : Bassin C. (2023). La loi PACTE une menace pour la qualité de l'audit ? La perception des auditeurs légaux français. ACCRA (17) : 45-68.

13 Les entités d'intérêt public (EIP) ne sont pas concernées par la loi PACTE puisqu'elles doivent, dans tous les cas, nommer un CAC.

sont les petits cabinets et les cabinets de taille intermédiaire qui sont les plus menacés par cette loi, les Big étant plus « satisfaits ».

La loi PACTE a finalement été adoptée au printemps 2019. Les CAC ont réagi en créant la mission dite « Audit Légal des Petites Entités » (ALPE) qui permet une nomination volontaire pour les entités sous les seuils et en intégrant la possibilité d'effectuer de nouvelles missions au Code de déontologie.

Si l'intérêt de la recherche en audit légal ne fait pas de doute (Bouquot, 2019 ; Cappelletti et Escaffre, 2021) et que plusieurs études ont porté sur des changements réglementaires récents (Chihi, 2014 ; Ben Slimene, 2016 ; Fabioux, 2021), aucune recherche n'existe à ce jour sur la loi PACTE. Or, certains CAC continuent d'estimer que la loi PACTE représente un danger tant pour l'indépendance des cabinets que pour la compétence des auditeurs mettant ainsi en péril les deux composantes de la qualité de l'audit définie par DeAngelo (1981).

L'enjeu de notre recherche est alors de comprendre pourquoi la loi PACTE constitue selon certains CAC, une menace pour la qualité de l'audit, au sens de DeAngelo?

Plus précisément nous nous intéressons à ce que certains CAC reprochent à la loi et à ses modalités d'adoption, avant d'étudier en détail chaque conséquence de la loi pour comprendre dans quelle mesure elle les inquiète.

Pour ce faire, nous avons interrogé les représentants de la profession et établi un questionnaire diffusé à l'ensemble des CAC inscrits en France. Nous précisons, dans la première section de ce chapitre, les principaux changements induits par la loi PACTE. Puis nous présenterons une revue de littérature sur la qualité de l'audit en lien avec les modifications apportées par la loi PACTE. Nous décrirons ensuite la méthodologie suivie avant de présenter puis discuter les résultats.

1. Présentation de la loi PACTE

Nous mettons en lumière les principaux changements induits par la loi PACTE en matière d'audit légal (§1.1) avant de nous intéresser à la réaction de la profession de CAC face à l'adoption de cette loi (§1.2). Avant cela, nous résumons en Encadré 2-1 les grandes étapes de l'adoption de la loi PACTE.

Encadré 2-1 : Les grandes dates d'adoption de la loi PACTE

<ul style="list-style-type: none">• Le 22/10/2017 Bruno Le Maire, Ministre de l'Economie et des finances présente les objectifs du projet de loi PACTE. L'argument avancé est : « <i>nos entreprises sont trop petites. Elles n'ont pas la taille critique pour s'internationaliser et exporter davantage (...). Il faut que nous ayons des entreprises qui aient des reins suffisamment solides pour innover et exporter</i> ».• 21/12/2017 Présentation officielle des premières pistes de travaux• Janvier/février 2018 Consultation publique en ligne<ul style="list-style-type: none">• 01/03/2018 Rendu du rapport entreprise et intérêt général rédigé par Jean-Dominique Sénard et Nicole Notat qui sera intégré à la réflexion sur l'élaboration de la loi.• 9 octobre 2018 Projet de loi voté par l'Assemblée nationale en première lecture<ul style="list-style-type: none">• Mai 2019 Promulgation de la loi

1.1. Les principaux changements induits par la loi PACTE

Le volet audit de la loi PACTE a apporté deux modifications majeures à l'audit légal français que nous présentons successivement : la fixation de nouveaux seuils de nomination d'un CAC d'une part (§1.1.1) et la possibilité de mener de nouvelles missions autres que la certification des comptes d'autre part (§1.1.2). Ces deux changements ont été complétés par la profession qui a créé la mission d'Audit légal des Petites Entités (§1.1.3) et modifié son Code de déontologie (§1.1.4).

1.1.1. Les nouveaux seuils de nomination d'un CAC

Préalablement à l'adoption de la loi PACTE ; toutes les sociétés anonymes devaient nommer un CAC, quelle que soit leur taille, de même que certaines sociétés commerciales en fonction de seuils différents d'une forme juridique à l'autre.

La loi PACTE a modifié ces critères de nomination en procédant à une harmonisation entre les formes juridiques. La fixation de ces nouveaux seuils fait suite à la directive européenne 2013/34 qui distingue et définit cinq catégories d'entreprises. Le Tableau 2-1 synthétise les définitions et les contraintes en termes d'audit légal de ces quatre catégories d'entreprises non-EIP.

Tableau 2-1 : Comparaison des catégories d'entreprises selon l'Union Européenne

	Total bilan	Total chiffre d'affaires	Effectif	Contrôle des comptes
Micro-Entreprises	<350.000 euros	< 700.000 euros	< 10 personnes	Non obligatoire
Petites Entreprises	< 4 millions d'euros	< 8 millions d'euros	<50 personnes	
Moyennes entreprises	4 à 20 millions d'euros	8 à 40 millions d'euros	De 50 à 250 personnes	Obligatoire
Grandes entreprises	> 20 millions d'euros	> 40 millions d'euros	> 250 personnes	

Source : directive européenne 2013/34

Les États membres de l'Union Européenne ont la possibilité de fixer des seuils plus élevés pour les petites entreprises, sans que ces seuils ne puissent excéder 6 millions d'euros pour le total de bilan et 12 millions d'euros pour le chiffre d'affaires.

Ainsi en vertu de cette directive, il est permis aux entreprises définies comme micro-entreprises ou petites entreprises de ne pas avoir de contrôle légal de leurs comptes, mais un État membre pourrait rendre ce contrôle légal obligatoire puisque : « *la directive ne devrait pas empêcher les États membres d'imposer une obligation d'audit pour leurs petites entreprises, en tenant compte des conditions et des besoins spécifiques de ces entreprises et des utilisations de leurs états financiers* ». De fait, les 27 pays de l'Union Européenne ont des situations différentes en matière de fixation des seuils. Si 15 de ces pays ont suivi les seuils de la directive 2013/34, certains ont opté pour des pratiques différentes. Par exemple, en Allemagne, le commissaire aux comptes n'est obligatoire que pour les grandes entreprises, entendues au sens des seuils de 6-millions de total de bilan et 12 millions de chiffre d'affaires. A l'inverse, l'Italie a décidé de rendre obligatoire le commissaire aux comptes dès lors qu'un seul des trois seuils suivants est dépassé : total de bilan supérieur à 2 millions d'euros, chiffre d'affaires supérieur à 2 millions d'euros et effectif supérieur à 10 salariés.

Lors des débats parlementaires sur la loi PACTE, l'abaissement des seuils de nomination en France ne faisait donc pas doute, l'unique question était de savoir quels seuils seraient retenus : ceux prévus par la directive européenne 2013/34 présentés ci-dessus, ou des seuils plus bas, tel le choix de l'Italie. La loi PACTE a tranché la question puisque son décret d'application publié le 24 mai 2019 fixe les seuils tels que prévus dans la directive européenne, sortant ainsi du champ de l'audit légal un très grand nombre d'entités. Cependant certains aménagements ont été prévus avec d'abord la possibilité permise aux entités sous les seuils de

nommer un commissaire aux comptes de façon volontaire et ensuite avec la nomination obligatoire d'un CAC dans les « petits groupes ». Ainsi si un groupe dépasse, dans son ensemble, les seuils légaux, la société tête de groupe devra nommer un commissaire aux comptes même si, prise individuellement elle ne dépasse ces seuils. De plus, dans ces petits groupes les filiales dites « significatives »¹⁴ doivent également nommer un commissaire aux comptes.

Les conséquences de cette mesure pour les cabinets d'audit sont très significatives : d'après les études d'impact de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), en 2019 près de 11.000 mandats ont été perdus par les CAC en raison de la loi PACTE soit près de la moitié des mandats arrivés à échéance.

1.1.2. Les nouvelles missions autres que la certification des comptes pour les entités Non-EIP

Les années 2000, avec les scandales financiers tels celui d'Enron, ont conduit la profession de commissaire aux comptes à se consacrer à la certification des comptes en excluant toute mission de conseil. Le but étant d'améliorer l'indépendance des auditeurs en les privant de la possibilité de mener à bien des missions de conseil envers leurs clients. Cette interdiction a été partiellement levée, d'abord pour les Entités d'Intérêt Public avec la réforme européenne de l'audit, puis pour les entités non-EIP avec la loi PACTE.

Cette loi a donc ouvert la possibilité pour les commissaires aux comptes d'entités non-EIP de réaliser des missions autres que la certification des comptes, tant pour leurs clients que pour des entreprises non-clients. Si toutes les situations qui placeraient le commissaire aux comptes dans une situation d'auto-révision restent ainsi interdites, l'évolution est certaine, faisant dire à certains professionnels que nous sommes passés d'une période où « *tout était interdit sauf ce qui est permis* » à une période inverse où « *tout est permis sauf ce qui est interdit* ».

1.1.3. La mission d'Audit Légal des Petites Entités

La loi PACTE et son décret d'application ont créé une mission dite « Audit Légal des Petites Entreprises » (ALPE). Elle est possible pour les cas où la nomination d'un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire, mais se fait de manière volontaire de la part de la société ou

¹⁴ Les filiales « significatives » sont celles dépassant deux des trois seuils suivants : total du bilan supérieur à 2 millions d'euros, chiffre d'affaires supérieur à 4 millions d'euros, et effectif supérieur à 50 personnes.

dans les cas d'audit des « petits groupes ». La durée du mandat de cette mission est de trois exercices, mais elle peut être maintenue à six exercices si la société le souhaite. L'étendue de cette mission est prévue par les Normes d'Exercice Professionnel 911 et 912. Le cas de la mission ALPE sur six ans ne sera pas traité dans la suite de ce développement car les modifications induites sont assez limitées par rapport à une mission classique. En revanche, la création de la mission ALPE sur une durée de trois ans est en lien avec notre sujet et ce à plusieurs titres. D'abord, nous pourrions nous interroger sur les conséquences de la réduction de la durée du mandat. Puis, le contenu de la mission avec l'obligation de rédiger un rapport sur les risques méritera d'être étudié.

Le premier changement majeur de la mission ALPE est la possibilité de mener une mission sur un mandat de trois exercices, contre six exercices dans le cas général. Cette réduction de la durée du mandat interroge sur les conséquences en matière d'audit et de la qualité de l'audit. En effet, si cette évolution peut réduire la compétence de l'auditeur, elle peut en revanche augmenter son indépendance. De nombreuses recherches ont été faites sur le lien entre durée du mandat et qualité de l'audit, que cette rotation porte sur le cabinet ou sur l'Associé signataire. Les résultats diffèrent selon le niveau de la rotation (cabinet ou Associé) ou le caractère obligatoire ou volontaire de cette rotation (Chihi et Casta, 2014).

Le contenu de la mission ALPE est modifié, par rapport à une mission d'audit dite classique. Si la certification des comptes fait toujours partie intégrante de la mission, l'audit doit être « proportionné » à la taille et la complexité de l'entité auditée. Enfin, le principal apport de la mission ALPE est la rédaction, par l'auditeur, d'un rapport sur les « *risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et (...) d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant* »¹⁵. Ce rapport n'est pas normé en ce sens que son contenu n'est pas défini précisément par une Norme d'exercice professionnel, il peut inclure, si le commissaire aux comptes le juge nécessaire, des recommandations destinées à réduire les risques identifiés.

1.1.4. Les modifications apportées au Code de déontologie

Le Code de déontologie de la profession présente les grands principes de comportement que le CAC doit suivre. Il a été mis à jour en mars 2020 suite à l'adoption de la loi.

Suite à loi PACTE, le précédent article 10-1 Services interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public a été supprimé, ce qui permet désormais aux CAC de

15 NEP 911 §47

sociétés non EIP de faire des missions de conseil, ou tout autre matière à condition de respecter les autres règles et limites prévues par le Code de déontologie. Par exemple, l'article 17 interdit certains services en raison de monopoles d'autres professions réglementées (les avocats et les notaires par exemple) et l'article 5 précise que l'indépendance de l'auditeur garantit « l'absence de risque d'autorévision ».

Ainsi, si le CAC respecte le monopole des autres professionnels et n'est pas en situation d'autorévision, toute mission de conseils aux clients semble permise.

1.2. La réaction de la profession lors de l'adoption de la loi PACTE

La réaction de la profession face à la loi PACTE a été faite en deux temps que nous présenterons successivement : d'abord une réaction d'opposition massive avant l'adoption de la loi (§1.2.1), puis une réaction de « rebond » après la mise en œuvre de cette loi (§1.2.2.).

1.2.1. Face à la loi PACTE : une opposition massive et collective

La profession de CAC a commencé à se mobiliser contre la réforme dès 2017, soit près de deux ans avant l'adoption de la loi. Le paroxysme de cette mobilisation a eu lieu le 17 mai 2018 lorsque près de 4500 CAC ont manifesté dans les principales villes de France et ce, pour la deuxième fois de leur histoire, avec comme slogan principal « commissaires aux comptes en colère ».

Ces oppositions avaient deux fondements complémentaires : d'une part défendre la profession et éviter des conséquences négatives, telles que fermetures de cabinets et licenciements et, d'autre part, préserver la mission dans les petites entités, souvent les plus fragiles financièrement. Cette ambivalence entre intérêts professionnels et intérêt général a été étudiée depuis de nombreuses années notamment par Hottegindre (2011) qui se demande comment la profession de commissaire aux comptes défend l'intérêt général (adoptant ainsi une vision fonctionnaliste) et les intérêts professionnels (par une vision weberienne¹⁶). Sa conclusion, fondée notamment sur l'analyse des sanctions disciplinaires des commissaires aux comptes est claire : « *dès lors nous pouvons affirmer que, dans un pays aux traditions euro-*

¹⁶ Pour une présentation détaillée de la sociologie des professions et de l'analyse appliquée aux auditeurs par Hottegindre voir page 12.

continentales comme la France, la profession de commissaire aux comptes ne défend pas fortement l'intérêt général ».

Le débat parlementaire, qui a conduit à l'adoption de la loi PACTE, a été riche en déclarations et publications de la part des ministres, députés et représentants professionnels. On rappellera que la profession de CAC dépend du Ministère de la Justice et non du Ministère de l'Économie. Or, les débats précédant l'adoption de la loi ont principalement été menés par le Ministre de l'économie et des finances, M. Bruno Le Maire y compris pour le volet « audit ». Les interventions faites, et le choix lexical adopté ont particulièrement heurté les commissaires aux comptes. Ainsi M. Le Maire a dit à l'Assemblée Nationale : « *le gouvernement veut alléger une charge financière injustifiée sur les PME* » ou encore : « *nous voulons (...) alléger le fardeau financier qui pèse sur un trop grand nombre de PME* ».

1.2.2. Après la promulgation de la loi PACTE un rebond de la profession

Une fois la loi PACTE promulguée, et dès que les seuils de nomination ont été connus, la profession n'a eu d'autres choix que de l'accepter et de se mobiliser. A travers les déclarations de Jean Bouquot, Président de la CNCC jusqu'en 2020, on note une certaine fatalité mêlée au sentiment d'être une profession mal connue voire mal comprise : « *les dernières années ont été marquées (...) par de nombreux questionnements voire une profonde remise en cause. Nous avons pu mesurer le degré d'incompréhension et de méconnaissance à l'égard de notre profession, et particulièrement de son utilité* ».

La profession a ensuite mis en place plusieurs actions afin de rebondir et de montrer son utilité, s'emparant, parfois, des nouvelles missions désormais possibles. Le site de la CNCC propose désormais aux CAC de s'organiser pour effectuer de nouvelles missions de trois natures : missions d'opinion, d'attestation et de diagnostic, orientées autour de 4 grands thèmes : les données financières, le respect des textes légaux et réglementaires, le numérique et la conformité/efficacité d'un processus.

2. Revue de littérature sur la qualité de l'audit

La loi PACTE a considérablement modifié la portée et la nature des missions permises aux CAC. Décriée par certains cabinets avant son adoption, l'une des raisons invoquées par ses opposants est qu'elle représenterait un danger pour la qualité de l'audit, concept souvent étudié par les chercheurs. Plusieurs motivations justifient de s'intéresser à la qualité de l'audit.

Tout d'abord de nombreuses études replacent le rôle et l'utilité de l'audit dans le cadre de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976). Ainsi, l'audit permet de réduire les coûts d'agence que sont les coûts de surveillance supportés par les actionnaires et les coûts de dédouanement engagés par les dirigeants (Richard et Reix, 2002). En se fondant sur la théorie de l'agence, Ben Ali et Lesage (2013) montrent que les conflits d'agence de type II, c'est-à-dire ceux opposant les actionnaires entre eux, sont les plus nombreux en France¹⁷.

Par ailleurs, en période de crises, la notion de « confiance » est fondamentale et le rôle des auditeurs est accentué : pour que l'économie reparte après une crise économique majeure, il faut que les investissements redémarrent. Or, la décision d'investir est fondée, notamment, sur les comptes produits par les entreprises. Le lien entre qualité de l'information financière et qualité de l'audit a été étudié (Piot, 2005) avec des conclusions différentes. Si, pour certains, la qualité de l'information financière augure de l'utilité de l'audit (Watts et Zimmerman, 1979), pour d'autres c'est la qualité de l'audit qui permet, avec d'autres paramètres tels que les caractéristiques propres à l'audit et son système d'information, d'obtenir une information financière de qualité (DeFond et Zhang, 2014). Ce débat sur le sens du lien entre qualité de l'audit et qualité de l'information financière est à mettre en perspective avec les débats lors de l'adoption de la loi PACTE. Si l'on considère que la qualité de l'audit dépend de la préexistence d'anomalies, on retient l'un des principaux arguments mis en avant pour exclure de l'audit légal de « petites entités ». En effet, ces entités sont, le plus souvent, accompagnées par un expert-comptable, leurs documents comptables sont de bonne qualité avec peu de risque d'anomalie, rendant ainsi « inutile » le commissaire aux comptes. A l'inverse, selon DeFond et Zhang (2014) la qualité de l'audit impacte la qualité des états financiers, alors on s'oppose au fait de

¹⁷ Par opposition aux conflits d'agence de type I qui opposent les actionnaires aux dirigeants et qui sont aussi appelés conflits « principaux-agents ».

sortir du champ de l'audit les entités les plus fragiles ou celles dans lesquelles les systèmes comptables sont les moins « aboutis ». Dans ce cas le rehaussement des seuils n'a guère de sens.

Notre revue de littérature a été orientée autour de trois thématiques : la définition de la qualité d'audit (§2.1) la perception de la qualité d'audit (§2.2) et enfin les composants de la qualité d'audit (§2.3). Nous présenterons en conclusion à cette revue de littérature une figure de synthèse (§2.4).

2.1. La qualité de l'audit : une notion difficile à définir

La notion de qualité de l'audit a été définie pour la première fois au début des années 1980, les définitions fondatrices (§2.1.1) ont été complétées par des auteurs plus récents, principalement américains (§2.1.2) sans qu'aucun consensus ne se dégage sur la définition de la qualité de l'audit qui, bien que difficile à définir, peut être mesurée (§2.1.3).

2.1.1. Définitions fondatrices

La qualité de l'audit est un concept polymorphe ayant donné lieu à de nombreuses publications et recherches. La grande majorité des auteurs s'accorde pour retenir la définition de la qualité de l'audit telle que proposée par DeAngelo (1981) : « *La probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et rende compte de cette infraction* ». Cette définition met en évidence les deux piliers de la qualité d'audit que sont la compétence de l'auditeur, qui explique la détection d'anomalie et son indépendance qui explique la notion de révélation.

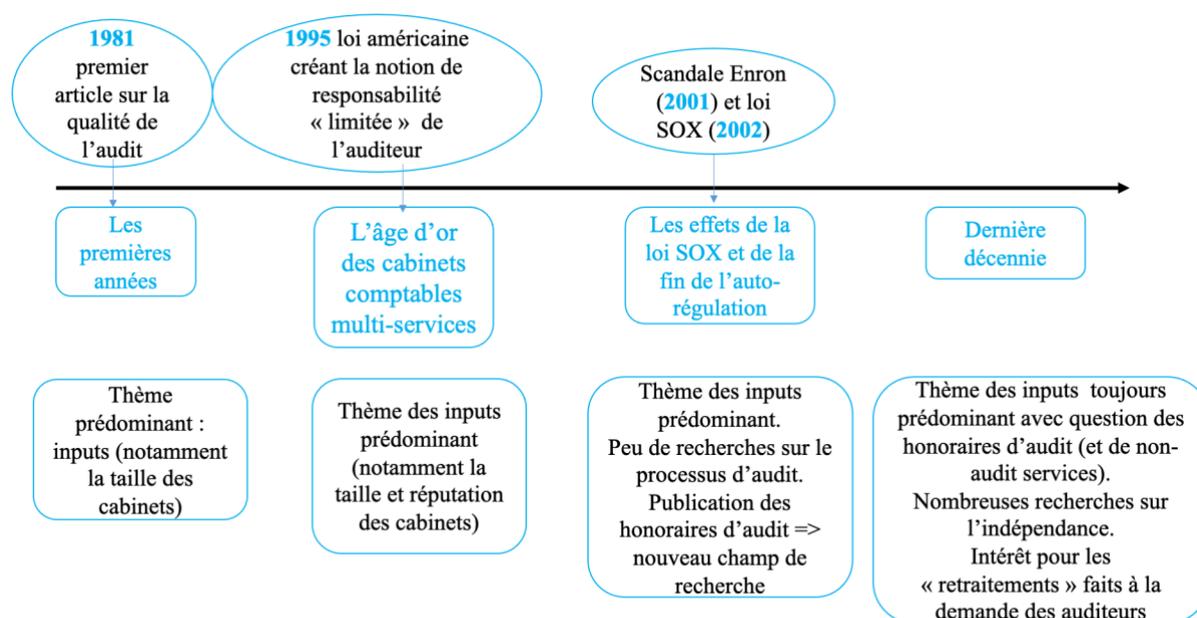
Si cette définition est souvent retenue comme fondatrice des recherches sur la qualité de l'audit, quelques années auparavant Watts et Zimmerman (1979) s'intéressaient déjà à l'utilité perçue de l'audit par les parties prenantes de l'entité auditée. Ils la définissaient comme la probabilité que l'auditeur divulgue une anomalie existante, ce qui suppose conjointement l'existence d'une anomalie, de détection de l'anomalie existante et de divulgation d'une anomalie détectée. Dans cette optique, l'utilité de l'audit est donc liée à la fois à l'entreprise auditée, à la compétence de l'auditeur (probabilité de détection) et à son indépendance (probabilité de divulgation). Si un seul des éléments a une probabilité nulle, alors l'utilité de l'audit pour les parties prenantes est nulle. Ainsi, pour une entité qui a une information

comptable de bonne qualité, et sans anomalie, l'utilité de l'audit sera nulle quelles que soient la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

2.1.2. Des précisions apportées par des définitions plus récentes

La définition pionnière de DeAngelo (1981) a été complétée par de nombreux chercheurs, notamment américains. Nous montrerons en Figure 2-1 une présentation historique des courants de pensée sur la qualité de l'audit à partir des travaux de Audoussert-Coulier *et al.* (2016).

Figure 2-1 : Évolution de la littérature sur la qualité de l'audit



Source : Audoussert-Coulier *et al.* (2016)

La qualité de l'audit de DeAngelo (1981) est remise en cause par certains auteurs qui critiquent sa vision binaire : un audit n'est pas forcément bon ou « mauvais ».

Le début des années 2000 est marqué par le scandale Enron et voit paraître deux articles majeurs. Alors que Francis (2004) s'intéresse à l'audit des sociétés cotées à travers une analyse empirique et conclut que « la qualité de l'audit peut être conceptualisée comme un continuum allant de très faible à très grande qualité de l'audit ». Watkins *et al.* (2004) se placent eux dans la lignée des travaux de DeAngelo (1981) en adoptant sa vision bidimensionnelle de la qualité de l'audit.

Dans la littérature plus récente liée à la qualité de l'audit, DeFond et Zhang (2014) définissent un audit de qualité comme « une assurance plus grande que les états financiers reflètent fidèlement (*faithfully*) la réalité économique sous-jacente de la firme, conditionnée par son système de reporting financier et ses caractéristiques propres ». Puis, Knechel (2015)

montre les évolutions de la recherche qui s'oriente désormais majoritairement sur les questions réglementaires ce qui « a probablement nuit à la compréhension que les chercheurs peuvent avoir de l'audit ».

Effectuant lui aussi une revue des principaux travaux sur la qualité de l'audit, Guénin (2008) dresse un panorama du courant dit « orthodoxe » et le courant dit « critique » sur la question de la qualité de l'audit. Le Tableau 2-2 dresse une synthèse de son travail.

Tableau 2-2 : Comparaison des théories « orthodoxes » et critiques

	Théorie orthodoxe	Théorie critique
Qualité de l'audit (QA)	La qualité d'audit peut être mesurée a priori : la tâche finale (formulation de l'opinion) est décomposables en micro-tâches qui seront bine effectuées grâce à la méthodologie d'audit et les nouveaux outils	La qualité d'audit n'est pas précisément mesurable
Méthodologie de l'audit	Une bonne méthodologie d'audit: <ul style="list-style-type: none"> • Doit être efficiente ce qui la rendra légitime • Facilite le consensus entre les auditeurs 	Une bonne méthodologie d'audit: <ul style="list-style-type: none"> • doit être légitimée avant de devenir efficiente • Doit faciliter le consensus pour être qualifiée de bonne
Jugement professionnel		S'exerce à la fin de la mission quand l'auditeur estime qu'un nombre suffisant d'éléments probants a été collecté
Indépendance des auditeurs	Fondée sur la question des « conflits d'intérêt » : l'absence de tels conflits prouve l'indépendance des auditeurs	<ul style="list-style-type: none"> • Il existe une relation de « pairs » entre audité et auditeurs • Il existe une relation professionnelle et personnelle
Principales méthodes de recherche	Expériences en laboratoire pour confirmer des hypothèses	Entretiens menés dans une démarche qualitative interprétative
<i>Source : Guénin (2008)</i>		

2.1.3. La qualité d'audit : un concept difficile à définir mais peut être mesuré

La difficulté de définir la qualité de l'audit a été mise en évidence par plusieurs auteurs notamment par Audoussert-Coulier *et al.* (2016) qui, dans leur synthèse de la littérature sur le thème de la qualité, concluent : « *La lecture de revues de littérature, majoritairement très récentes, sur le sujet montre qu'il en existe une multitude de définitions, pour la plupart négatives (« l'absence de qualité de l'audit est... »), relatives (« une qualité de l'audit supérieure est... ») ou indirectes (en particulier, par ses objectifs, déterminants ou mesures) ».* L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) confirme, en 2014, cette

difficulté à définir la qualité de l'audit : « *La qualité de l'audit est un sujet complexe et il n'y a pas de définition ou d'analyse qui ait atteint une reconnaissance universelle* ¹⁸».

La difficulté, voire l'impossibilité, de définir la qualité de l'audit a conduit à s'intéresser à la question de la mesure de cette qualité traitée à la fois par les référentiels internationaux (§2.1.3.1) et par les chercheurs en audit (§2.1.3.2).

2.1.3.1. La mesure de la qualité d'audit selon les référentiels internationaux

Plusieurs instances internationales de normalisation et de régulation des professions comptables ont étudié la question de la qualité de l'audit. Nous présentons ici les conclusions de l'IAASB et du PCAOB.

2.1.3.1.1. L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

En 2014, l'IAASB rédige « a Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality » dans lequel l'impossibilité de définir strictement la qualité de l'audit est clairement mentionnée. Afin de permettre, malgré la complexité de la notion, la mesure de la qualité de l'audit, l'IAASB propose de retenir trois items : les « inputs », le processus d'audit et les « outputs » à mettre en relation avec le contexte dans lequel la mission intervient et qui sont influencés par les interactions entre l'auditeur et les parties prenantes de l'audit. Nous présentons, dans le Tableau 2-3, les trois déterminants de la qualité d'audit selon ce référentiel en donnant pour chacun les exemples proposés par l'IAASB (2014).

Tableau 2-3 : Outils de mesure de la qualité d'audit selon l'IAASB (2014)

Inputs	Processus	Outputs
<ul style="list-style-type: none"> Les valeurs, l'éthique et les attitudes des auditeurs, qui sont à leur tour influencés par la culture qui prévaut au sein du cabinet d'audit Les connaissances, les compétences et l'expérience des auditeurs et le temps qui leur est alloué pour réaliser la mission d'audit. 	<ul style="list-style-type: none"> L'équipe chargée de la mission respecte les normes d'audit, les lois et les règlements applicables ainsi que les procédures de contrôle du cabinet d'audit. L'équipe d'audit fait un usage approprié des technologies de l'information L'équipe d'audit a des interactions de qualité avec les tiers impliqués dans la mission Il existe des accords appropriés avec la direction afin d'assurer un processus d'audit efficace et efficient. 	<ul style="list-style-type: none"> Les rapports d'audit et les informations qui sont formellement préparés et présentés Les résultats qui découlent du processus d'audit et qui ne sont généralement pas visibles pour les personnes extérieures à l'organisation auditée.

Source : IAASB (2014)

18 Traduction par nos soins.

2.1.3.1.2. Le Public Company Accounting Oversight Broad (PCAOB)

Jusqu'à la création du Public Company Accounting Oversight Broad (PCAOB), la profession d'auditeur aux Etats-Unis était autorégulée et placée sous le contrôle de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), l'association professionnelle regroupant les comptables et auditeurs américains.

Le PCAOB a été créé aux Etats-Unis en 2002, suite à l'adoption de la loi Sarbanes-Oxley Act, afin de superviser et réguler la profession d'auditeur et l'audit légal des sociétés cotées. Le PCAOB est un organisme privé et indépendant placé sous la tutelle de la Securities and Exchange Commission (SEC) qui nomme ses membres. L'Encadré 2-2 présente les principales missions du PCAOB.

Encadré 2-2 : Les missions du PCAOB

Les quatre missions du PCAOB sont :

- Enregistrer les cabinets d'audit
- Élaborer les normes d'audit y compris celles relatives à l'éthique et à l'indépendance
- Procéder au contrôle qualité des cabinets d'audit
- Sanctionner, le cas échéant, les cabinets d'audit

Dans une optique de mesure de la qualité d'audit, le PCAOB a établi une liste de 28 facteurs influençant la qualité de l'audit, chacun de ces facteurs étant mesurable, réunis autour de 3 grands thèmes : les auditeurs, le processus d'audit et le résultat d'audit. Nous présentons, dans le Tableau 2-4, les thématiques identifiées par le PCAOB pour les facteurs de qualité de l'audit.

Tableau 2-4 : Les facteurs de qualité d'audit selon le PCAOB

Les auditeurs	Le processus d'audit	Le résultat d'audit
<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilité • Compétence • Approche 	<ul style="list-style-type: none"> • Leadership et ton tonné par la direction • Mesures incitatives • Indépendance • Investissement dans l'infrastructure nécessaire pour appuyer la qualité de l'audit • Activités de soutien et de redressement 	<ul style="list-style-type: none"> • Rapports financiers • Contrôle interne à l'égard de l'information financière • Présentation d'informations financières sur la continuité d'exploitation • Communication entre les auditeurs et les comités d'audit • Mise en application et litiges

2.1.3.2. La mesure de la qualité d'audit selon les chercheurs en audit

La notion de mesure de la qualité d'audit trouve son sens si l'on considère, comme Francis (2011), que la qualité de l'audit n'est pas binaire (bonne ou mauvaise), mais s'évalue à différents niveaux.

La possibilité d'avoir différents niveaux de qualité d'audit rend nécessaire l'utilisation d'éléments de mesure pour positionner l'audit sur l'échelle de mesure. Les proxies, proposés et utilisés par les auteurs, sont nombreux comme souligné par Christensen *et al.* (2016).

Si très peu d'études parviennent à qualifier un « bon » audit, plusieurs auteurs ont utilisé des proxys permettant d'identifier les mauvais audits. Pour Francis (2011), les audits de « *mauvaise qualité* », souvent qualifiés de tels en raison soit des mises en responsabilité des auditeurs, soit des rapports d'audit « *inappropriés* » qui représentent moins de 1% des audits. Il déplore que les recherches se cristallisent sur les audits de mauvaise qualité car cela revient à négliger 99% des audits et ignorer la question de l'amélioration de la qualité d'audit. Les recherches consacrées aux audits de mauvaise qualité portent sur le cabinet ou sur l'auditeur. Plusieurs études ont ainsi porté sur les cabinets désormais disparus tels Andersen (Kumar et Lim, 2015) ou le cabinet Laventhol et Horwath qui a fait faillite 1990 et auquel Lai et Gul (2008) s'intéressent afin de savoir si ces cabinets faisaient des audits de moindre qualité.

Certaines études ont analysé les « *mauvais auditeurs* » sous le prisme des mises en responsabilité dont il ressort qu'elles sont beaucoup plus souvent liées à des problèmes d'indépendance que de compétence des auditeurs (Hottegingre et Lesage, 2009). Ces fautes des auditeurs s'expliquent, selon Herrbach (2000), par le « *comportement fautif* » des auditeurs qui comporte six « *formes* » présentées dans l'Encadré 2-3.

Encadré 2-3 : Les comportements fautifs de l'auditeur selon Herrbach (2000)

Les 6 comportements fautifs de l'auditeur sont

- Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale
- Effectuer des revues superficielles de documents du client
- Ne pas approfondir un point technique
- Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client
- Frauder sur une étape de travail revient pour un auditeur à déclarer avoir effectué un travail qu'il n'a pas en fait réalisé.
- Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission

Source : Herrbach (2000)

Par ailleurs, certains auteurs s'intéressent à la demande de qualité d'audit pour savoir si les audités souhaitent toujours un audit de bonne qualité. A cette question Hurley *et al.* (2021) répondent par la négative. Leur étude porte sur le lien entre risque, perte probable enregistrée par l'audité et demande de qualité d'audit. Leurs résultats montrent que : « *les facteurs contextuels liés au risque et à la possibilité de pertes, qui sont omniprésents au sein des compagnies, peuvent réduire la demande pour des audits de qualité, ce qui peut accroître les déclarations erronées et, en fin de compte, porter préjudice aux investisseurs* ». Leur conclusion trouve toute sa place dans le cadre de notre recherche et dans le contexte actuel : la crise économique pourrait inciter certaines entreprises, en difficultés financières, à être moins « exigeantes » sur la qualité de leur audit fourni par les cabinets, voire à choisir un cabinet leur fournissant un audit de moindre qualité, mais à un coût plus faible. Ceci est donc un enjeu important de l'audit actuel.

Khavis *et al.* (2022) précisent que, la qualité de l'audit étant difficilement observable, plusieurs proxys sont utilisés par les chercheurs : les trois principaux sont les « accruals discrétionnaires »¹⁹, les retraitements financiers et la propension à émettre une opinion sur la continuité de l'exploitation. Nous présentons, dans le Tableau 2-5, leur classification sur les proxys retenus pour définir la qualité de l'audit.

Tableau 2-5 : Les principaux proxys utilisés pour la qualité de l'audit

Proxy utilisé	Auteurs	Définition	Impact sur la qualité de l'audit
Les « accruals discrétionnaires »	<ul style="list-style-type: none"> (Reynolds and Francis, 2000) (Hribar et al., 2007) (Reichelt and Wang, 2010) 	<p>Mesure la part des accruals discrétionnaires qui ne peut être prédite sur la base des opérations d'une entreprise.</p> <p>Dans ce contexte, les accruals discrétionnaires sont définis comme la différence entre le revenu net et le flux de trésorerie des opérations d'un client d'audit donné.</p>	<p>Plus les accruals discrétionnaires sont faibles, plus la qualité de l'audit est élevée. L'intuition ici est que des auditeurs de qualité supérieure seraient plus susceptibles d'empêcher la direction de manipuler les accruals pour gonfler ou dégonfler les revenus.</p>
Les retraitements financiers	<ul style="list-style-type: none"> (Newton <i>et al.</i>, 2013) 	<p>Est la fréquence relative des retraitements financiers des clients d'audit.</p>	<p>Les retraitements sont un indicateur d'erreurs matérielles dans un état financier publié précédemment, ce qui indique une qualité d'audit inférieure</p>
La propension à émettre une opinion sur la continuité de l'exploitation	<ul style="list-style-type: none"> (Reynolds and Francis, 2000) (Carson <i>et al.</i>, 2013) 	<p>La troisième et dernière mesure de la qualité de l'audit est la propension d'un auditeur à émettre une opinion sur la continuité de l'exploitation pour un client " en difficulté financière ", c'est-à-dire qui déclare une perte ou des flux de trésorerie négatifs pour l'année.</p>	<p>Une plus grande propension à émettre une opinion sur la continuité de l'exploitation pour les clients en difficulté est le signe d'une plus grande qualité d'audit basée sur la capacité et la volonté de l'auditeur d'identifier et d'émettre avec précision des opinions sur la continuité de l'exploitation.</p>

Source: Khavis *et al.* (2022)

¹⁹ Nous utilisons volontairement le terme « accruals » sans le traduire car aucun terme français ne correspond précisément à cette notion. Le terme le plus proche, sur un plan lexical, serait « charge à payer » mais ce terme en comptabilité ne suffit pas pour traduire les « accruals » qui incluent également les provisions par exemple.

2.2. La qualité de l'audit : une notion subjective selon la perception des différentes parties prenantes

Si la qualité de l'audit est impossible à définir et difficile à mesurer c'est, notamment, parce qu'elle dépend de la perception de chacun. En effet, dans une même situation, l'auditeur et l'audité n'auront peut-être pas la même perception de la qualité d'une mission d'audit. L'auditeur retient la vision professionnelle de cette qualité d'audit, aussi appelée « risque d'audit », qui se mesure comme la probabilité d'émettre une opinion appropriée, alors que l'audité retient l'utilité de la certification pour son propre compte. Un audit aboutissant à un refus de certifier pourra être jugé « de bonne qualité » par l'auditeur qui aura le sentiment d'avoir respecté sa mission et d'avoir émis l'opinion adéquate, alors qu'elle sera jugée « de mauvaise qualité » par l'audité qui se sentira pénalisé par ce refus de certifier qu'il estimera, à tort ou à raison, inapproprié.

Aussi pour mieux appréhender cette notion de perception de la qualité d'audit, nous présenterons d'abord les études traitant la perception des auditeurs (§2.2.1), puis celle des autres parties prenantes (§2.2.2).

2.2.1. La qualité d'audit perçue par les auditeurs légaux

S'agissant de la perception des auditeurs sur la qualité de l'audit, les recherches sont peu fréquentes et peuvent être regroupées en deux thèmes : le contexte d'intervention et le contenu de la mission. S'agissant du contexte du télétravail, les auditeurs ont démontré leur capacité d'adaptabilité dans le cadre du télétravail (Farcane *et al.*, 2022) ce qui leur a permis de limiter les conséquences fâcheuses pour la qualité d'audit. Cependant, le contexte de travail des auditeurs empreint de charge de travail excessive nuit, selon les auditeurs, à la qualité de leur travail (Persellin *et al.*, 2019).

La perception que les auditeurs ont d'eux-mêmes a été étudiée et fait ressortir une vision plutôt négative des auditeurs sur eux-mêmes avec notamment la notion d'identité négative de l'auditeur (Jerman et Bourgoïn, 2018).

Guénin (2008) s'intéresse à la « peur des auditeurs » qu'il définit comme la peur de ne pas émettre l'opinion appropriée, c'est-à-dire de ne pas déceler des anomalies qui auraient dû conduire à ne pas certifier les comptes et qu'il nomme la « peur de passer à côté ». La peur de l'auditeur (telle que définie ci-dessus) est une « ressource à cultiver », une émotion à éprouver :

les auditeurs cherchent à être confortables, c'est à dire à « *ne plus avoir peur d'avoir pu se tromper* ». Ce point-là fait également écho à la loi PACTE, qui autorise désormais les auditeurs à mener de nouvelles missions, pouvant représenter, pour eux, un risque supplémentaire de « se tromper », et donc de leur faire peur.

Plusieurs auteurs ont analysé la perception que les auditeurs ont d'eux-mêmes comme Nowak (2019) : les auditeurs ont conscience de faire une tâche difficile et prenante. Ceci est en lien avec la notion de stress ressenti par les auditeurs qui a donné lieu à plusieurs recherches (Choo, 1986 ; Nor, 2011 et Bonache, 2022).

2.2.2. La qualité d'audit perçue par les autres parties prenantes

Les parties prenantes, pour lesquelles la qualité d'audit importe, sont nombreuses et variées.

D'abord, selon Doxey et Ewing (2021), les auditeurs sont, pour le grand public, des « *contrôleurs* » plus que des « *conseillers* » et ce en dépit des nombreuses évolutions. Pour Ardelean (2015), la qualité perçue par le grand public est fondamentale car elle augure de la confiance que le public accordera, ou non, aux comptes audités. Deux variables ont un impact sur la perception de la qualité d'audit : la réputation du cabinet, qui dépend notamment des performances passées du cabinet et la crédibilité de l'audit, définie comme la conformité aux règles professionnelles.

Ensuite, Sulaiman (2018) s'intéresse à la qualité d'audit perçue au Royaume Uni par les « *quality inspectors* » en charge de la réglementation de l'audit et l'évaluation des auditeurs. D'après cette étude, c'est le processus d'audit qui a la plus grande influence sur la qualité d'audit, pour les inspecteurs, devant la conformité aux règles et les techniques d'audit.

Par ailleurs, s'agissant de la vision des investisseurs, plusieurs recherches ont porté sur leur perception de la qualité d'audit selon la taille du cabinet. Récemment, Jia et Hsiao (2021) se consacrent à la qualité perçue par les investisseurs en lien avec la taille du bureau. Leur conclusion est que les investisseurs considèrent la taille du bureau comme un facteur de qualité pour les Big, mais qu'aucune conclusion équivalente n'est possible pour les Non-Big.

Enfin, Gonthier-Besacier *et al.* (2016) étudient la qualité perçue par les préparateurs de l'information financière : pour ces parties prenantes, ce sont principalement la mission et la réglementation qui guident leur perception de la qualité de l'audit.

2.3. Les composants de la qualité de l'audit

La définition fondatrice de DeAngelo (1981) sert de base à la décomposition de la qualité de l'audit en deux composants : la compétence des auditeurs et leur indépendance. Le lien entre ces deux notions et notamment le sens de ce lien qui les unit a été notamment mis en avant par Portal (2011) : « *La compréhension des relations entre ces deux dimensions est double. Certaines études fondent leur analyse de la qualité de l'audit sur le fait que les compétences sont nécessaires pour pouvoir justifier d'une situation d'indépendance alors que d'autres études définissent l'indépendance comme préexistante par rapport aux compétences* ».

Nous présenterons donc d'une part les études liées au composant « compétence » de l'audit (§2.3.1), puis celles portant sur le composant « indépendance » (§2.3.2) pour terminer par des études portant sur des thèmes transversaux.

2.3.1. Le composant « compétence » de l'audit

Par compétence on entend d'abord celle de l'auditeur, qui a plusieurs composantes notamment la formation des auditeurs (Flint, 1988), leur expérience globale et celle d'un client en particulier (Fischer, 1996 ; Chi *et al.*, 2017) et leur respect des normes.

La mission d'audit n'étant pas conduite, en général, par un seul auditeur mais par une équipe d'auditeur la compétence porte alors sur cette équipe dans son ensemble et sur le management de cette équipe (Gaddour, 2016). L'équipe d'audit doit faire preuve de compétence notamment face à une complexité la tâche croissante (Ifergan, 2010).

La compétence s'entend ensuite à l'échelle du cabinet d'audit. Sur ce thème la littérature est prolixe notamment sur la notion de « taille du cabinet à travers la dichotomie des cabinets entre les « Big » et les « Non-Big ». Cette notion de taille du cabinet apparait dès l'article fondateur de DeAngelo (1981) et a été traitée à de nombreuses reprises. Si la taille du cabinet a des conséquences sur l'indépendance de l'auditeur, certains auteurs montrent qu'elle peut également en avoir sur leur compétence, notamment sur la technologie d'audit (Sirois *et al.*, 2016). Conduisant une étude en Iran, pays dans lequel l'audit peut être mené par des cabinets privés ou publics, Dehkordi et Makarem (2011) démontrent que les auditeurs publics ont une qualité d'audit supérieure aux auditeurs privés, mais que pour ces derniers la taille du cabinet n'a pas d'incidence sur la qualité d'audit. De nombreuses études s'intéressent à la compétence des Big dans l'audit des grandes entités Francis et Yu (2009).

2.3.2. Le composant « indépendance » des auditeurs

L'indépendance de l'auditeur est un paramètre clef, mis en évidence dès 1981 par DeAngelo et qui prend différentes formes. Loyer (2006) identifie deux formes de l'indépendance générale que sont l'indépendance informationnelle et l'indépendance comportementale.

Dans leur revue de littérature sur la place du composant « indépendance » dans la qualité de l'audit, Tepalagul et Lin (2015) identifient quatre dimensions susceptibles d'impacter la qualité de l'audit : l'importance du client, les services autres que l'audit, la durée du mandat, les liens entre le cabinet et le client. Nous reprenons ces quatre menaces pour conduire notre revue de littérature sur l'indépendance de l'auditeur. Pour ce faire, nous associons chaque menace à l'indépendance de l'auditeur identifiée par Tepalagul et Lin (2015) à des notions proches comme le montre le Tableau 2-6.

Tableau 2-6 : Notions liées aux menaces à l'indépendance de l'auditeur

Menaces à la qualité de l'audit (*)	Notions liées
Importance relative du client	<ul style="list-style-type: none">• Taille du cabinet• Honoraires
Services autres que l'audit	<ul style="list-style-type: none">• Missions de conseil• Missions autres que la certification
Mandat d'audit	<ul style="list-style-type: none">• Mandats• Rotation• Durée de la mission
Affiliation des clients avec des cabinets d'audit	<ul style="list-style-type: none">• Déontologie du cabinet• Déontologie de l'auditeur• Relation auditeur / audité

(*) au sens de Tepalagul et Lin (2015)

Nous reprenons, dans les paragraphes suivants, chacune de ces quatre dimensions en montrant la façon dont elles ont été traitées par la littérature.

2.3.2.1.L'importance du client

La question de l'importance du client renvoie à celle du montant des honoraires d'audit, en valeur absolue et en termes de poids dans le chiffre d'affaires du cabinet. Cette analyse peut être faite à trois niveaux : le marché de l'audit, le cabinet d'audit ou le « bureau » qui correspond à l'équipe d'audit, un même cabinet pouvant avoir plusieurs équipes d'auditeurs.

Au niveau du marché de l'audit, Climent-Serrano *et al.* (2018), s'interrogent sur les conséquences de la baisse générale des honoraires d'audit liée à la crise financière qui a fait

disparaître de nombreuses sociétés auditées. Ce contexte étudié peut être mis en perspective avec le contexte traité dans notre thèse : la loi PACTE sort du champ de l'audit de nombreuses entités et le montant total des honoraires perçus par les cabinets diminue mathématiquement. Climent-Serrano *et al.* (2018) concluent que la réduction des honoraires d'audit a été sans effet sur la qualité d'audit. Dans la même perspective, Moser (2021) s'intéresse aux cabinets à la recherche de nouveaux clients, mais il aboutit à une conclusion différente : « les auditeurs sont tentés de modifier la qualité de l'audit parce qu'ils sont désireux de paraître désirables du point de vue d'un nouveau client ²⁰».

Le deuxième niveau d'analyse des honoraires d'audit est celui des cabinets. On retrouve ici la littérature riche liée à l'opposition Big/Non-Big. Ce sujet de la taille du cabinet et de son impact sur la qualité de l'audit a été largement traité par la littérature académique.

Enfin, en ce qui concerne le troisième niveau d'analyse, celui du « bureau » défini par Choi *et al.* (2010), c'est cette dimension (et non le marché de l'audit ou le cabinet) qui joue le plus grand rôle dans la question du lien honoraires d'audit/qualité de l'audit « *Pris ensemble, nos résultats mettent en évidence que la taille du bureau est l'un des déterminants les plus importants spécifiques à la mission de la qualité de l'audit et de la tarification de l'audit*²¹ » ce qui s'explique par le fait que les « Big » sont moins dépendants d'un client et peuvent donc mieux résister à la pression exercée par un client et rester ainsi davantage indépendants.

2.3.2.2. Les missions autres que l'audit

Plusieurs auteurs ont montré qu'un haut niveau d'honoraires de services autres que l'audit a un impact bénéfique sur le délai d'établissement du rapport d'audit sans augmenter les ajustements comptables et les fraudes (Knechel et Sharma, 2012) même si un « *effet de distraction dû aux services autres que l'audit* » existe et peut avoir un impact sur les ajustements comptables (Beardsley *et al.*, 2020). S'intéressant à la qualité d'audit ressentie par les investisseurs et son lien avec la part de revenus liés aux activités de conseil Lisic *et al.* (2019) montrent qu'avant la loi Sarbanes-Oxley une relation existait : plus la part de revenus liés au conseil était forte plus la qualité d'audit ressentie par les investisseurs était faible ; cependant depuis cette loi cette relation n'est pas démontrée, ou si elle existe, elle reste très minime semblant ainsi démontrer que la forte régulation prévue par cette loi a permis de la réduire. Enfin Svanström (2013) montre que l'existence de services autres que l'audit, non seulement

20 Traduction par nos soins

21 Traduction par nos soins

ne dégrade pas la qualité de l'audit sur ce volet «indépendance de l'auditeur », mais que des «débordements de connaissance » existent entre les missions d'audit et les autres.

2.3.2.3. La durée du mandat

La durée du mandat de six ans est une exception française et la question de la durée du mandat et/ou de la rotation des auditeurs signataires a été étudiée. Cette rotation peut être volontaire ou obligatoire et peut porter sur le cabinet ou l'Associé signataire (Chihi et Casta, 2014) avec des impacts sur la qualité d'audit différents.

Sur cette question, aucun consensus ne se dégage formellement et deux courants de pensée s'opposent.

D'un côté, certains auteurs estiment que la durée du mandat est négativement corrélée à la qualité de l'audit puisque l'accoutumance rend l'auditeur moins indépendant, ce qui nuit à la qualité d'audit. Chihi et Casta (2014) réalisent une méta-analyse sur le thème de la rotation interne des auditeurs dont ils concluent que la rotation volontaire (par opposition à la rotation obligatoire réglementaire) a un impact positif sur la qualité de l'audit. Ce résultat est confirmé par Widyaningsih *et al.* (2019) dans le cadre de leur étude sur l'Indonésie. Krishnan et Zhang (2019) montrent enfin que l'investisseur perçoit positivement une rotation d'auditeurs.

D'un autre côté, certains auteurs soulignent qu'une durée de mandat longue permet à l'auditeur de bénéficier d'une courbe d'apprentissage, de mieux maîtriser leur dossier et de mieux connaître son client et ses biais éventuels, rendant ainsi l'audit de meilleure qualité. C'est le cas notamment au regard des spécificités du modèle français (Dattin Fournes, 2017) grâce, pour les EIP, à l'interdiction de services autres que l'audit. Au plan européen, la réglementation limite le renouvellement des mandats pour les sociétés EIP, mais aucune limitation n'existe pour les mandats non-EIP. Selon Garcia-Blandon *et al.* (2020), « *les entreprises ayant plus de 10 ans d'ancienneté avec leurs auditeurs n'ont pas une qualité d'audit inférieure à celle des autres cabinets.*²² ».

En conclusion, s'il n'existe pas de consensus sur les liens entre rotation de l'auditeur et qualité de l'audit, certaines études ont montré qu'une rotation voulue par l'audité a une corrélation positive avec la qualité d'audit. Ainsi, la mission ALPE, choisie par l'audité peut s'inscrire dans ce courant de pensée.

22 Traduction par nos soins

2.3.2.4.L'éthique de l'auditeur

Enfin, la question de la relation auditeur/audité renvoie à l'éthique de l'auditeur, sujet largement étudié par les chercheurs en sciences de gestion. Posant la question : « *L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ?* », Lemaitre et Krohmer (2010) s'intéressent aux Big et soulignent le paradoxe entre les fortes attentes en termes d'éthique lors des recrutements et la définition de la « *compétence éthique* » donnée par ces cabinets : « *un simple respect des règles et procédures en vigueur* ».

Certains auteurs critiques estiment que l'indépendance absolue de l'auditeur n'est pas possible tel Guénin (2008) pour qui l'indépendance de l'auditeur est un « *effet d'optique* ».

D'autres auteurs se sont intéressés à la personnalité de l'auditeur avec des conclusions parfois surprenantes telles que celles de Chou *et al.* (2021) : selon eux, la qualité de l'audit augmenterait avec le « *narcissisme de l'auditeur* ».

La question de la relation auditeur/audité a été souvent étudiée par les chercheurs, elle nous semble renforcée par la loi PACTE. En effet, les entités qui sont sous les nouveaux seuils d'audit ont la possibilité de nommer de façon volontaire un CAC, notamment dans le cadre de la norme ALPE. On peut donc légitimement s'interroger sur le lien entre l'auditeur, qui aura perdu de nombreux mandats suite à l'adoption de la loi PACTE et l'audité, qui sera à l'origine de la mission. L'audité pourrait alors « profiter » de la situation pour tenter d'influencer l'auditeur, mettant ainsi en œuvre l'un des comportement pouvant altérer la qualité de l'audit tels que définis par Sakka et Manita (2011). Nous reprenons en Encadré 2-4 l'ensemble des comportements de l'audité qui peuvent dégrader la qualité de l'audit selon ces auteurs.

Encadré 2-4 : Les comportements de l'audité pouvant altérer la qualité de l'audit

Sakka et Manita (2011) ont identifié 12 comportements de l'audité pouvant altérer la qualité de l'audit et les ont classés selon qu'ils influencent la compétence de l'auditeur, son indépendance ou les eux éléments		
Comportements affectant la compétence de l'auditeur (6 comportements)	Comportements affectant l' indépendance de l'auditeur (3 comportements)	Comportements affectant à la fois la compétence et l'indépendance de l'auditeur (3 comportements)
<ul style="list-style-type: none"> • La négociation des auditeurs • La programmation tardive de la mission d'audit • Un comportement hermétique • La provocation et l'irritation • L'indisponibilité ou l'évitement • Une exigence de formalités rigides 	<ul style="list-style-type: none"> • Une argumentation persuasive • Un comportement récalcitrant • Un comportement intimidant 	<ul style="list-style-type: none"> • Des interférences dans le choix des équipes • Un manque de préparation • Une déstabilisation

Source : Sakka et Manita (2011)

Dans la même optique, Richard et Reix (2002) montrent que la relation auditeur/audité n'est pas seulement une relation professionnelle mais bien une relation double : professionnelle d'une part et personnelle d'autre part. Entre l'auditeur et le directeur financier de l'audité se développe une « *relation de pairs* » dont le degré a une influence à la fois sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

Pour conclure notre analyse sur le composant « indépendance de l'auditeur », nous pouvons mettre en relation chacun des quatre composants de l'indépendance au sens de Tepalagul et Lin (2015) avec l'un des points clefs de la loi PACTE, ce qui nous montre combien cette loi est susceptible d'avoir des conséquences sur cette indépendance.

Tableau 2-7 : Les menaces à l'indépendance de l'auditeur et la loi PACTE

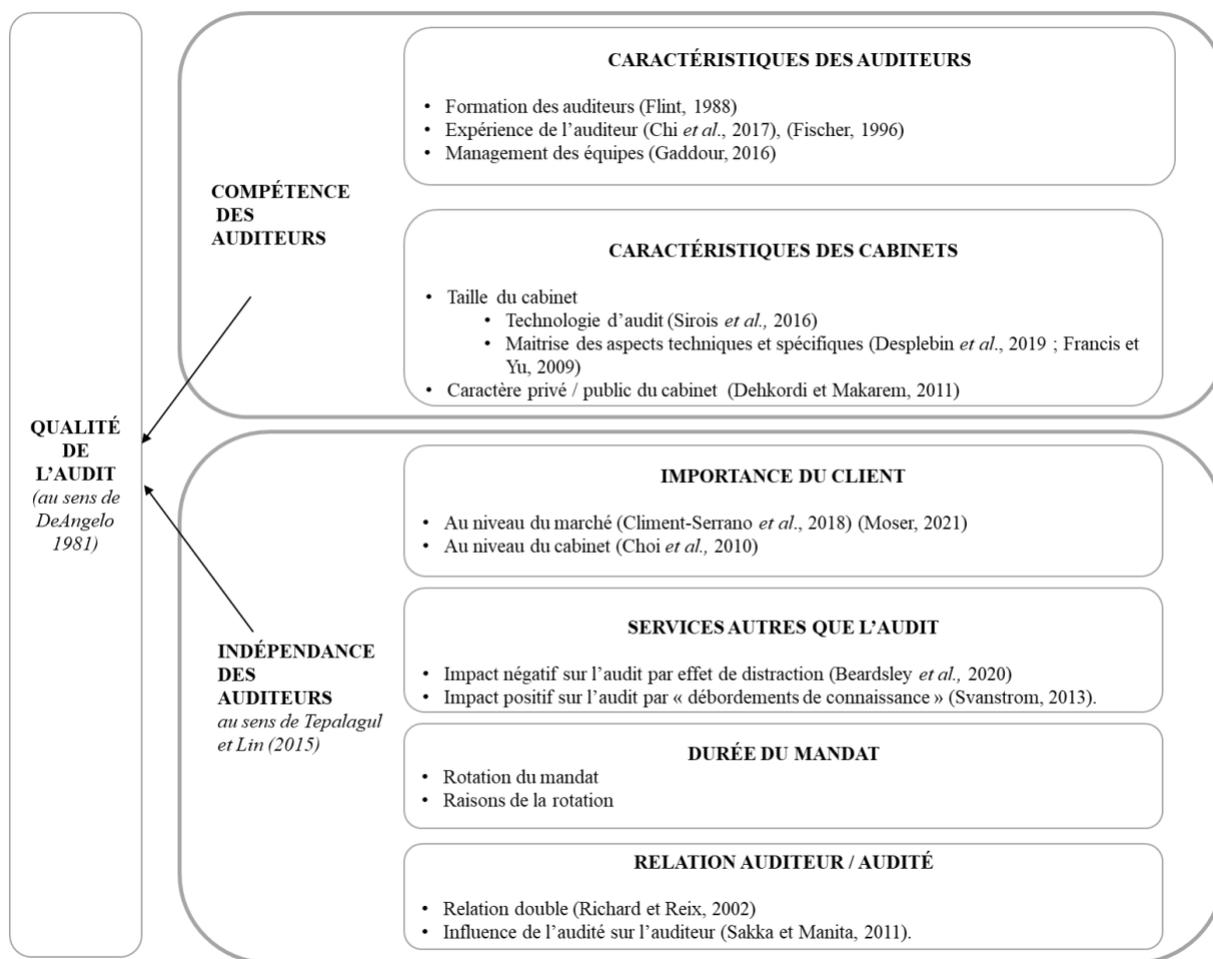
Composants de l'indépendance ⁽¹⁾	Liens avec la loi PACTE
Importance du client	Le rehaussement des seuils fait disparaître certains mandats et augmente l'importance relative de certains clients
Services autres que l'audit	Ils sont désormais permis pour les entités EIP
Durée du mandat	La mission ALPE prévoit une durée de mandat de 3 ans (contre 6 classiquement)
Éthique de l'auditeur	La modification du Code de déontologie avec une formulation plus large fait davantage appel au « développement éthique » de l'auditeur

⁽¹⁾ au sens de Tepalagul et Lin (2015)

2.4. Synthèse de la revue de littérature sur la qualité de l'audit

Nous présentons une synthèse de la revue de littérature des composants de la qualité de l'audit en Figure 2-2 en utilisant la dichotomie mise en évidence par DeAngelo (1981).

Figure 2-2 : Synthèse de la revue de littérature sur les composants de la qualité de l'audit



3. Méthodologie

Nous avons mené une méthodologie en deux étapes. Dans un premier temps, nous avons conduit des entretiens auprès de CAC pour comprendre quels étaient les principaux impacts de la loi PACTE (§3.1), puis nous avons élaboré et exploité un questionnaire diffusé à l'ensemble des CAC en France (§3.2).

3.1. Une première étape sous forme d'entretiens

La première étape de notre recherche consiste à mener des entretiens avec les commissaires aux comptes sur le sujet de la loi PACTE. Notre premier entretien, durant l'été 2019, a été un entretien de type « libre » avec un CAC élu à la CRCC de Lyon-Riom afin de mieux comprendre la réaction collective de la profession sur la loi PACTE. Nous avons ensuite

interrogé sept autres CAC sur la loi PACTE et ses conséquences pour leur profession. Ces entretiens volontairement peu directifs visaient à laisser les répondants parler de leur expérience afin d'obtenir de nouvelles informations parfois très surprenantes (Dodgson et Trotman, 2022). Ce fut le cas ici puisque nous avons enrichi le questionnaire notamment sur la façon dont la loi a été promulguée, problématique importante pour les auditeurs et que nous n'aurions pas envisagée sans ces entretiens exploratoires. Ces entretiens d'une durée totale de 10 heures, ont fait l'objet de 35 pages de retranscription.

3.2. Une seconde étape à travers un questionnaire

Le questionnaire, qui figure dans son intégralité en Annexe 2-1, est composé de 64 questions et organisé en quatre grandes parties comme présenté dans la Figure 2-3.

Figure 2-3 : Structure du questionnaire de l'article sur la loi PACTE

1. Profil du répondant	6 questions
2. Perception de la loi PACTE <ul style="list-style-type: none">• 2.1. Perception de la pression• 2.2. Perception de la loi PACTE	15 questions
3. Loi PACTE et qualité de l'audit <ul style="list-style-type: none">• 3.1. Rehaussement des seuils• 3.2. Mission ALPE• 3.3. Nouvelles missions autres que la certification des comptes• 3.4. Modification du Code de déontologie et mesures de sauvegarde	38 questions
4. Impact de la loi PACTE sur le cabinet	5 questions

L'objectif de ce questionnaire est double : d'une part collecter des données mesurables sur la perception de la loi à travers des questions avec des échelles de mesure proposant quatre réponses possibles²³ et d'autre part, laisser la parole aux auditeurs, comme nous aurions pu le faire à travers des entretiens. Nous avons codé manuellement les réponses obtenues aux questions ouvertes : après avoir pris connaissance de tous les verbatims, nous avons identifié les thèmes principaux et procédé à un codage thématique. Les questions étant variées, il ne nous a pas été possible d'utiliser une grille de codage unique. Ainsi, pour les questions de la deuxième partie du questionnaire, relatives à la loi PACTE dans son ensemble et à ses modalités d'adoption, nous avons établi une grille de codage pour regrouper les arguments soulevés par

²³ Les quatre réponses possibles étaient : « tout à fait d'accord », « plutôt d'accord », « plutôt pas d'accord », « pas du tout d'accord ». Nous avons fait le choix de ne pas mettre de position neutre afin d'obliger le répondant à prendre position.

thème, puis par nature de l'impact (positif ou négatif). Nous présentons cette grille de codage en Annexe 2-3. Pour la troisième partie du questionnaire, relative aux quatre conséquences de la loi PACTE pour toutes les questions qui le permettent, nous avons utilisé une table de codage avec deux axes : d'une part l'impact positif ou négatif sur la qualité de l'audit, d'autre part le composant concerné : indépendance ou compétence, tel que présenté en Annexe 2-4.

Nous avons contacté les 17 Compagnies Régionales des Commissaires aux Comptes en leur demandant de transmettre le questionnaire aux professionnels de leur ressort²⁴. Nous avons obtenu 120 réponses dont 89 ont été jugées exploitables. En raison du besoin de confidentialité particulièrement important chez les auditeurs (Dodgson et Trotman, 2022), nous avons laissé la possibilité de répondre de manière anonyme tout en permettant aux répondants qui le souhaitent de nous laisser leur nom. Afin de maximiser nos chances d'obtenir une réponse nous avons rédigé un courrier d'accompagnement, figurant en Annexe 2-2, que nous avons envoyé à toutes les CRCC et à nos contacts professionnels.

Nous avons comparé la typologie de nos répondants avec la structure du marché de l'audit français selon les données disponibles sur le site de la CNCC. Cette comparaison, présentée dans le Tableau 2-8, montre que nos répondants sont en moyenne plus jeunes que l'ensemble de la profession et qu'il y a une plus grande proportion de cabinets de plus de 50 personnes.

²⁴ Nous ignorons combien de CRCC ont donné suite à notre demande, de ce fait il est impossible de connaître le nombre d'auditeurs cible.

Tableau 2-8 : Comparaison du profil des répondants avec les caractéristiques de l'ensemble des auditeurs

Élément	Information du marché de l'audit (selon le site de la CNCC)	Profil de nos répondants		Conclusion
Année d'inscription	Information non disponible sur le site de la CNCC qui répartit les CAC par tranche d'âge : l'âge médian se situant autour de 50 ans.	45% des répondants sont inscrits après 2010. Cf. détail ci-dessous :		Nos répondants sont, dans l'ensemble, plus jeunes que l'ensemble de la profession
		Avant 1990	6%	
		De 1990 à 2000	13%	
		De 2000 à 2010	36%	
		Depuis 2010	45%	
Sexe	78% d'hommes	75% d'hommes		Notre échantillon est tout à fait représentatif de l'ensemble de la profession
Taille du cabinet	80% des mandats sont détenus par des cabinets de moins de 50 personnes	60% des répondants exercent dans des cabinets de moins de 50 personnes. Le détail est le suivant :		Le profil de nos répondants est un peu différent de l'ensemble de la profession avec une surreprésentation des cabinets de plus de 50 personnes
		Moins de 10	29%	
		10 à 25 personnes	20%	
		25 à 50 personnes	9%	
		50 à 100 personnes	16%	
		de 100 à 200 personnes	13%	
Statut	Information non disponible	CAC associé	69%	Comparaison impossible
		CAC indépendant	26%	
		CAC salarié	6%	
		CAC uniquement	18%	
Modalité d'exercice	Information non disponible	Dominante CAC	33%	Comparaison impossible
		Dominante EC	48%	

4. Résultats

Nous montrons d'abord que c'est l'origine et les modalités d'adoption de la loi qui ont heurté certains CAC (§4.1) avant de préciser quelles conséquences de cette loi les inquiètent le plus (§4.2).

4.1. Une loi dont l'origine et le mode d'adoption ont dérangé

Quand on leur demande ce qu'ils pensent de la loi PACTE certains auditeurs utilisent des termes très forts tels que « *assassinat de l'audit à la française* » qui montrent combien ce sujet est sensible pour eux. Seuls 5 répondants voient des éléments positifs dans cette loi vue alors comme une : « *décision politique avant tout du gouvernement/ mais sur le fond une certaine*

légitimité dans l'allègement de la présence du CAC sur les petites entités » ou une certaine « modernisation » de la profession.

S'agissant des critiques envers la loi PACTE, quatre thèmes principaux sont évoqués : la fin de l'audit « tel qu'on le connaît », la baisse de chiffre d'affaires pour les CAC, la différence entre les cabinets Big et Non-Big et une démarche d'adoption de la loi principalement politique, liée notamment à une harmonisation européenne. Le Tableau 2-9 présente les principaux verbatims recueillis pour chacun de ces thèmes.

Tableau 2-9 : Thèmes évoqués par les répondants sur la loi PACTE

Thèmes évoqués	Nombre de répondants	Principaux verbatims
Baisse de chiffre d'affaires pour les CAC	17	« absence de reconnaissance de la profession, perte de chiffre d'affaires »
Fin de l'audit « tel qu'on le connaît »	12	« assassinat de l'audit à la française », « non-respect du métier, d'une part, et non adéquation à la typologie de sociétés françaises d'autre part »
Démarche d'adoption de la loi principalement politique, liée notamment à une harmonisation européenne	13	« dédain de la part de notre ministère de tutelle, on ne veut plus de cabinets indépendants », « harmonisation européenne défavorable à l'efficacité reconnue de la spécificité française »
Une opposition entre les Big et les non big	5	« privilégier les grands cabinets d'audit », « fin des cabinets indépendants / favorise les Big »

S'agissant de la façon dont la loi PACTE a été adoptée, les réponses obtenues peuvent être regroupées en trois thèmes résumés dans cette réponse : « manque de concertation, humiliation de la profession par manque de considération, incapacité des représentants de notre profession ». Les principaux verbatims de chacun des trois thèmes sont présentés dans le Tableau 2-10.

Tableau 2-10 : Thèmes évoqués par les répondants sur la façon dont la loi PACTE a été adoptée

Thèmes évoqués	Nombre de répondants	Principaux verbatims
Adoption brutale et sans concertation.	48	« absence de concertation, tout était décidé d'avance » « coup bas, dossier à charge, incompetents » « imposée, service commandé, dogmatique, idéologique, sans discussion »
Manque de reconnaissance de la profession et de ses particularités	16	« CAC bouc émissaire » « mépris de notre profession et des Femmes et Hommes qui la vivent. » « disgrâce »
Manque de poids des instances représentatives Passivité	9	« l'absence d'influence de notre compagnie » « absence de lobbying de la profession » « passivité »

Les termes choisis par les répondants face à la question sont des termes très forts et qui font appel au registre des émotions notamment la colère et la tristesse. Au-delà, les répondants soulignent le ressentiment au nom de la profession. Ces arguments soulevés soulignent l'ambivalence entre intérêts professionnels et intérêt général de la profession de CAC (Hottegindre, 2011).

Enfin, concernant les conséquences de la loi PACTE sur la qualité de l'audit, les répondants voient un impact négatif sur les deux composants, à hauteur de 73% pour le volet « compétence » et 87% pour « l'indépendance ». Pour ce dernier, c'est la question de la plus forte concentration du marché de l'audit (80% des répondants) qui inquiète.

4.2. Une loi qui pourrait remettre en question la qualité de l'audit

Après avoir étudié le sentiment général des répondants sur la loi PACTE, nous présentons leur perception de chacune des quatre conséquences de la loi. Les réponses détaillées à cette partie du questionnaire figurent en Annexe 2-5.

Le rehaussement des seuils de nomination conduirait, selon 76% de nos répondants, à une dégradation de la qualité de l'audit notamment par la plus forte concentration des cabinets qui s'en suivra : *« la réduction du nombre de cabinets exerçant le métier de CAC réduit les moyens dont bénéficie la profession en matière de formation, en matière financière. Donc cela réduira la qualité »*. Un autre argument avancé tient au niveau des seuils retenus : plusieurs CAC reconnaissent qu'une modification des seuils était nécessaire, mais estiment que *« les seuils sont beaucoup trop élevés »* notamment : *« parce que ces seuils sont calés sur ceux de nos voisins sans respecter la typologie des entreprises françaises »*.

Une petite minorité de répondants perçoit malgré tout le rehaussement des seuils comme une occasion d'améliorer la qualité de l'audit grâce à *« une plus grande professionnalisation du métier qui ne pourra être exercé à terme que par des cabinets pouvant supporter une équipe structurée »* alors que jusqu'à présent *« de nombreux experts-comptables n'avaient que quelques mandats et faisaient de la révision comptable sans rien apporter de plus »*.

Les résultats sont plus mitigés pour ce qui concerne les conséquences de ce rehaussement sur la compétence des auditeurs : seul un tiers des répondants voit une menace car *« avec la concentration des mandats le signataire sera moins présent dans les dossiers »*, ce qui pose un

problème de formation des jeunes : « *dans un premier temps, nous ne pouvons plus former nos jeunes collaborateurs sur des dossiers simples* ».

S'agissant de la mission ALPE, déjà mise en place par 41 répondants, les résultats sont plus mitigés puisque 56% des répondants pensent que cette mission, d'une durée de 3 ans, ne permet pas des audits de qualité pour trois raisons principales.

La première raison tient au fait que : « *dans l'esprit des clients, il s'agit d'un audit plus rapide, donc moins cher* », alors que le CAC a la même responsabilité.

Ensuite, plus de 80% des répondants déplorent un manque de clarté sur les attendus du rapport sur les risques qui pour certains : « *ressemble à un gadget mis en place histoire de dire que quelque chose a été fait* ». Le rapport sur les risques ne semble pas mettre à mal l'indépendance des auditeurs même si pour 15 répondants : « *la non immixtion dans la gestion est compliquée à cerner à ce niveau* » et que le CAC pourrait avoir : « *du mal à ne pas glisser vers le conseil, le client attendant cela quand il lit recommandations* ».

Le dernier point qui pose difficulté dans la mission ALPE est la durée de la mission réduite de moitié par rapport à une mission classique. Ce raccourcissement pose des problèmes selon les répondants à la fois en termes d'indépendance et de compétence. S'agissant de l'indépendance, l'impact semble assez modéré : deux tiers des répondants ne voient pas de remise en cause de l'indépendance : « *l'indépendance est dans les gênes du métier. Elle n'est pas liée à une durée de mandat* » et ce même si cette durée étant encore plus courte : « *certains pays prévoient le renouvellement tous les ans sans que cela remette en cause l'indépendance qui doit s'appliquer quelle que soit la durée du mandat* ». Pour les auditeurs pour lesquels la durée de la mission ALPE peut remettre en cause l'indépendance du CAC (25 répondants), le fait que le client puisse changer de CAC tous les 3 ans met une pression supplémentaire sur les auditeurs : « *en renouvellement permanent c'est comme les élections : toujours en campagne* » et laisse craindre que le client se tourne vers des cabinets moins exigeants : « *un mandat trop court offre la possibilité au dirigeant de ne pas conserver un CAC avec lequel il serait en désaccord* ».

Les impacts de la durée réduite de la mission ALPE sur la compétence des auditeurs n'avaient pas été identifiés spécifiquement lors de l'établissement du questionnaire, mais sont apparus à travers les réponses obtenues comme par exemple : « *par expérience ce n'est qu'à partir de la 3ème année que les auditeurs sont à l'aise sur le dossier* » ou « *le renouvellement*

rapide entraîne une capacité plus importante de passer au travers des failles de contrôle interne ».

La question des services autres que l'audit a ensuite été étudiée. Seuls 14 répondants ont déjà effectué de telles missions chez leurs clients qu'il s'agisse d'audits d'acquisition, d'audits fiscaux, ou de missions d'accompagnement en matière de cybersécurité. Les répondants ayant fait des missions autres que la certification pour des entités dont ils ne certifient pas les comptes sont plus nombreux (20 répondants). Ceci tend à confirmer l'idée selon laquelle les CAC ne sont pas enclins, à mener ces missions pour leurs clients et confirme l'attachement des CAC à la séparation des missions, gage d'indépendance et non « *mélange des genres* ».

Concernant les conséquences de ces missions sur la qualité de l'audit, la compétence n'est pas remise en cause, l'indépendance peut l'être pour près de 40% des répondants en raison de la confusion possible entre conseil et audit. Mener à la fois des missions de conseil dans l'intérêt des clients, et une mission de certification des comptes, qui elle est dans l'intérêt général, présenterait un risque, une « *confusion entre le rôle de « conseil » et celui de certification légale (mission normée d'intérêt général)* ». Ainsi, « *la boîte de Pandore est ouverte* » avec la « *possibilité de vendre son âme au diable* ». Heureusement de nombreux CAC soulignent que la déontologie est là pour limiter de tels risques.

Enfin, la perception des modifications du Code de déontologie et des mesures de sauvegarde a été analysée pour les volets compétence et indépendance des auditeurs.

Concernant l'impact sur l'indépendance des CAC, une petite minorité souligne que « *la frontière audit légal et conseil devient plus floue* », mais pour la majorité des répondants (57%) cela ne constitue pas un danger notamment parce que l'auto-révision reste interdite.

S'agissant d'un impact sur la compétence des CAC, la très grande majorité des répondants (80%) ne voit pas de mise en danger, les rares auditeurs inquiets pour la compétence évoquent un manque de clarté du nouveau Code de déontologie.

Le questionnaire permet également de sonder les répondants sur les mesures de sauvegarde. Si, de manière majoritaire, elles ne semblent pas inquiéter pour l'indépendance des CAC, certains répondants soulignent qu' : « *elles risquent d'être utilisées pour tout justifier. C'est sans doute le plus grand risque pour la profession dans les années à venir* ». Le dernier élément soulevé à ce sujet tient à la différence entre les cabinets en fonction de leur taille.

En synthèse, nos résultats sur l'impact de la loi PACTE sur la qualité de l'audit sont résumés dans le Tableau 2-11.

Tableau 2-11 : Impacts sur la qualité de l'audit de chaque élément de la loi PACTE

	Conséquences sur la qualité de l'audit		
	Impact total sur qualité de l'audit	Compétence des auditeurs	Indépendance des auditeurs
Rehaussement des seuils	Fort	Moyen	Fort
Mission ALPE	Moyen	Moyen	Moyen
Services autres que l'audit	Moyen	Moyen	Fort
Modification du Code de déontologie	Faible	Faible	Moyen

Ainsi, à l'exception des modifications du Code de déontologie, tous les éléments de la loi PACTE ont un impact négatif sur la qualité de l'audit, à des degrés divers. De manière générale, c'est le composant « indépendance » des auditeurs qui semble le plus menacé.

5. Discussion

Les résultats obtenus nous permettent de discuter tout d'abord l'opinion générale sur la loi PACTE et sur son processus d'adoption, puis de ses conséquences sur la qualité de l'audit.

Tout d'abord, s'agissant du processus d'adoption de la loi, nos répondants se sont exprimés de manière libre, très forte voire virulente. Si cela peut s'expliquer, en partie par le fait que nos répondants sont, en moyenne, plus jeunes que l'ensemble des CAC français, cela nous semble se justifier par d'autres explications.

D'abord, le sentiment d'être une profession méconnue, le manque de considération des instances politiques et/ou des représentants de la profession ont été soulignés. Ces propos montrent que ce ne sont pas seulement les conséquences financières pour leurs cabinets que les CAC déplorent, mais bel et bien la vision de leur profession dans son intégralité, ainsi que la méconnaissance de l'intérêt général qu'elle remplit. En ce sens, ces propos doivent être mis en lien avec les travaux de Hottegindre (2011) puisque, en se mobilisant contre la loi PACTE et en la critiquant, les CAC se mobilisent à la fois pour défendre leur intérêt professionnel et l'intérêt général. Si cette ambivalence avait déjà été soulignée, la mobilisation des auditeurs contre la loi PACTE est sa plus forte concrétisation.

Par ailleurs, les propos recueillis sur les modalités d'adoption de la loi relèvent énormément du champ lexical des émotions. Les CAC semblent avoir été touchés par la remise en cause de leur profession et les termes employés et leur négativité peuvent être mis en lien

d'acceptation voire avec la courbe du deuil mise en évidence par Kübler-Ross (1969) : il semble en effet que, si le stade du déni est dépassé, certains auditeurs en soient au stade de la colère, d'autres à l'étape de la dépression et quelques autres, plus rares, aient atteint la dernière étape de la courbe du deuil : l'acceptation.

Enfin, les débats sur la loi PACTE ont mis en évidence les oppositions entre les différents types de cabinet et les disparités *Big versus Non-Big*. Les spécificités du marché de l'audit ont été étudiées depuis longtemps, mais la loi PACTE a remis ces sujets en lumière et les propos recueillis montrent qu'ils sont toujours d'actualité.

Par ailleurs, concernant les conséquences de la loi sur la qualité de l'audit au sens de DeAngelo (1981), nos résultats montrent qu'elle semble remise en question par la loi PACTE, notamment l'indépendance des auditeurs. Ainsi, comme présenté dans le Tableau 2-7, chaque conséquence de la loi PACTE peut être mise en lien avec l'un des composants de l'indépendance de l'auditeur au sens de (Tepalagul et Lin, 2015).

Sur chaque composant de l'indépendance, les avis des commissaires aux comptes sont, dans l'ensemble, très critiques. Ainsi, en replaçant nos résultats dans ce cadre théorique, nous montrons que c'est l'ensemble de l'indépendance des auditeurs qui est menacée par la loi PACTE selon nos répondants.

6. Conclusion

Nous concluons que les deux points de la loi PACTE sur lesquels les CAC sont le plus critiques sont le rehaussement des seuils d'audit et la possibilité de faire de nouvelles missions. Par ailleurs, c'est principalement pour l'indépendance des auditeurs qu'ils sont le plus inquiets.

Notre recherche est nouvelle à deux titres. D'une part, il n'existe, à notre connaissance, aucune recherche sur la perception des auditeurs sur la loi PACTE malgré la révolution qu'a constituée cette loi pour la profession. D'autre part, notre recherche s'intéresse aux conséquences de la loi PACTE pour les entités qui conservent un commissaire aux comptes, alors que la majorité des travaux étudie les entités sorties du champ de l'audit.

Notre travail comporte certaines limites qui sont autant de pistes de réflexion pour des recherches ultérieures. Tout d'abord, la loi PACTE étant relativement récente pour la profession des auditeurs, il est trop tôt pour en mesurer tous les impacts notamment sur les missions

nouvelles menées par les auditeurs et sur les pertes de mandats. Une étude longitudinale pourrait donc être envisagée sur ce thème. D'autre part, notre étude a montré que la façon dont la loi a été adoptée a heurté les auditeurs et a mis en jeu le champ des émotions, une étude pourrait donc être menée sous ce prisme.

Notre apport pratique et managérial est double : d'une part, il convient d'entendre les propos quant aux modalités d'adoption de la loi et d'en tenir compte pour de prochaines réformes, d'autre part, des éclaircissements sont attendus par les CAC sur la mission ALPE et son rapport sur les risques et sur les services autres que la certification des comptes.

Annexes du deuxième chapitre

Annexe 2-1 : Questionnaire envoyé.

Première partie : identification du répondant

Question	Réponses possibles
Nom (facultatif : cette donnée sera anonymisée dans le traitement des réponses)	
Prénom (facultatif : cette donnée sera anonymisée dans le traitement des réponses)	
Nom du cabinet (facultatif) (cet élément est demandé pour l'analyse des réponses des Associés d'un même cabinet uniquement et sera anonymisé lors du traitement des réponses.)	

1.	Année d'inscription à la CRCC	
2.	Sexe	
3.	Statut	CAC salarié CAC indépendant CAC Associé
4.	Modalité d'exercice	CAC uniquement Dominante CAC Dominante EC
5.	Taille du cabinet France entière (selon le nombre de collaborateurs)	- de 10 personnes 10 à 25 personnes 25 à 50 personnes 50 à 100 personnes 100 à 200 personnes Plus de 200 personnes
6.	Département d'exercice de votre activité	

Deuxième partie : votre perception de la loi PACTE

Loi PACTE et pression pour le CAC

		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt pas d'accord	Pas du tout d'accord
7.	De façon générale diriez-vous que votre métier est source de pression ?				
8.	Diriez-vous que la loi PACTE a généré un stress supplémentaire pour vous ?				
9.	L'origine de cette pression est-elle principalement financière ?				
10.	Cette pression est-elle également de nature psychologique (remise en cause de votre métier et de son utilité) ?				
11.	Cette pression est-elle également de nature déontologique (attente de doctrine, difficulté d'interprétation de certaines nouvelles dispositions du Code de déontologie) ?				

Votre ressenti sur la loi PACTE

12.	Quels termes vous viennent spontanément à l'esprit quand on évoque la loi PACTE :	Réponse libre
-----	---	---------------

13.	Quels termes vous viennent spontanément à l'esprit quand on évoque la façon dont la loi PACTE a été adoptée ?	Réponse libre
-----	---	---------------

		Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt pas d'accord	Pas du tout d'accord
14.	Diriez que la loi PACTE est contraignante pour les cabinets				
15.	Diriez que la loi PACTE est inutile				
16.	Diriez que la loi PACTE est propice à une meilleure indépendance des cabinets par rapport à leur client				
17.	Diriez que la loi PACTE est propice à une meilleure compétence des cabinets par rapport à leur client				
18.	Diriez que la loi PACTE est Une source de plus forte concurrence entre les cabinets				
19.	Diriez que la loi PACTE est Une source d'une plus forte concentration des cabinets				
20.	Diriez que la loi PACTE est Une occasion de développer de nouvelles missions pour votre cabinet				
21.	Diriez que la loi PACTE est une façon pour les CAC de se consacrer aux sociétés pour qui ils sont nécessaires				

Troisième partie : loi PACTE et qualité de l'audit pour les mandats non EIP :

Modification des seuils de nomination de CAC :

22.	Pensez-vous que le rehaussement et l'harmonisation des seuils de nomination obligatoire d'un CAC concourt à une amélioration de la qualité de l'audit ?	Oui/Non
23.		Pourquoi ?
24.	La loi PACTE risque-t-elle d'aboutir à une plus forte concentration du marché de l'audit légal ?	Oui/Non
25.		Pourquoi ?
26.	La plus forte concentration du marché induite par la loi PACTE vous fait-elle craindre une perte d'indépendance des CAC ?	Oui/Non
27.		Pourquoi ?
28.	L'augmentation de la taille moyenne des entités auditées vous fait-elle craindre une perte de compétence des CAC suite à ces modifications de seuils ?	Oui/Non
29.		Pourquoi ?

Mission ALPE

30.	Avez-vous déjà mis en place des missions ALPE (Audit Légal des petites Entreprises) d'une durée de 3 ans ?	Oui/Non
31.		Pourquoi ?
32.	Pensez-vous que la mise en place de la mission ALPE d'une durée de 3 ans permette de mener des missions d'audit de qualité ?	Oui/Non
33.		Pourquoi ?
34.	Le nouveau rapport sur les risques, prévu dans le cadre de la mission ALPE, vous semble-t-il clair ?	Oui/Non
35.		Pourquoi ?
36.	La durée de 3 ans de la mission ALPE vous semble-t-elle remettre en cause l'indépendance des CAC ?	Oui/Non
37.		Pourquoi ?
38.	Le nouveau rapport sur les risques, prévu dans le cadre de la mission ALPE, vous paraît-il remettre en question l'indépendance des CAC par son volet « recommandations »	Oui/Non
39.		Pourquoi ?

Nouvelles missions autres que la certification des comptes :

40.	Avez-vous mis en place une ou plusieurs des nouvelles missions autres que la certification des comptes chez les clients dont vous certifiez les comptes ?	Oui/Non
41.	Si oui lesquelles ?	Libre
42.	Avez-vous mis en place une ou plusieurs des nouvelles missions autres que la certification des comptes chez des clients dont vous NE certifiez PAS les comptes ?	Oui/Non
43.	Si oui lesquelles ?	Libre
44.	Afin de mener à bien certaines missions autres que la certification, envisagez-vous de suivre des formations spécifiques (ou en avez-vous suivi ?)	Oui/Non
45.	Pensez-vous que les nouvelles missions autres que la certification des comptes, puissent réduire l'indépendance des CAC vis-à-vis de leur client ?	Oui/Non
46.		Pourquoi ?
47.	Les missions autres que la certification vous paraissent-elles, en raison de leur diversité, pouvoir remettre en question la compétence des CAC ?	Oui/Non
48.		Pourquoi ?

Modification du Code de déontologie et mesures de sauvegarde

49.	La modification du Code de déontologie vous semble-t-elle mettre en danger l'indépendance des CAC ?	Oui/Non
50.		Pourquoi ?
51.	La modification du Code de déontologie vous semble-t-elle mettre en danger la compétence des CAC ?	Oui/Non
52.		Pourquoi ?
53.	La notion de mesure de sauvegarde vous semble-t-elle compréhensible ?	Oui/Non
54.		Pourquoi ?
55.	Percevez-vous en pratique comment mettre en œuvre les mesures de sauvegarde	Oui/Non
56.		Pourquoi ?
57.	Les mesures de sauvegarde vous semblent-elles être une menace pour l'indépendance du CAC ?	Oui/Non
58.		Pourquoi ?

59. De façon générale avez-vous des remarques à faire sur l'adoption de la loi PACTE et ses conséquences sur votre métier ?

--

Quatrième partie : impacts de la loi PACTE sur le cabinet :

60.	Avez-vous quantifié l'impact de la loi PACTE sur votre cabinet ?	Oui/Non
61.	Quelle part de votre chiffre d'affaires est impactée par la loi PACTE ?	<ul style="list-style-type: none"> • <20% • 20 à50% • 50à 75% • >75%
62.	La loi PACTE risque-t-elle de mettre un terme à l'activité audit de votre cabinet ?	Oui/Non
63.	Certains clients qui ne seront plus soumis à l'obligation d'un CAC vous ont-ils fait part de leur souhait de conserver votre cabinet comme CAC ?	Oui/Non
64.	La loi PACTE a-t-elle conduit, ou risque-t-elle de conduire à des licenciements dans votre cabinet ?	Oui/Non

Annexe 2-2 : Courrier d'accompagnement au questionnaire

Mesdames, Messieurs

Je suis diplômée d'expertise-comptable depuis 2005. J'ai été inscrite à la CRCC de Riom de 2008 à 2013 et également expert-comptable salariée puis indépendante jusqu'en 2017 année au cours de laquelle j'ai décidé de me consacrer entièrement à l'enseignement.

Depuis septembre 2020 je suis professeur agrégée à l'IAE de Lyon où je prépare une thèse de doctorat qui porter sur le sujet de l'audit qui m'est apparu comme une évidence du fait de mon parcours professionnel passé et de mon intérêt pour ce champ disciplinaire.

Dans mon travail doctoral, je m'intéresse aux effets de la loi PACTE sur le métier de l'auditeur légal, auprès des entités non-EIP. Pour ce faire j'ai besoin de recueillir VOS perceptions de cette loi PACTE à travers un questionnaire.

Ce questionnaire ne vous prendra pas plus de 10 minutes, il sera ensuite anonymisé et traité dans le respect des règles scientifiques et académiques qu'exige une thèse de doctorat.

Votre collaboration à ce questionnaire est donc très importante pour connaître vos perceptions de cette loi qui a tant fait couler d'encre et je vous en remercie.

A toutes fins utiles, je suis joignable par mail : claire.bassin@univ-lyon3.fr

Merci de votre coopération

Annexe 2-3 : Grille de codage pour la 2ème partie du questionnaire

Aspects positifs

- Nouvelles opportunités créées par la la loi
- Modernisation de la profession
- Simplification pour les entreprises

Aspects négatifs

- Impact financier négatif pour les cabinets
- Opposition Big/Non Big
- Remise en cause du métier /manque de reconnaissance
- Démarche politique/ manque de poids des instances

Annexe 2-4 : Grille de codage pour la 3ème partie du questionnaire :

	Composants de la qualité de l'audit	
Nature de l'impact sur la qualité de l'audit	Compétence	Indépendance
Impact positif		
Impact négatif		

Annexe 2-5 : Réponses obtenues aux questions fermées de la troisième partie du questionnaire

Rehaussement des seuils

Questions		Nombre de Oui	Nombre de Non	NSP	Total
22.	Pensez-vous que le rehaussement et l'harmonisation des seuils de nomination obligatoire d'un CAC concourt à une amélioration de la qualité de l'audit	16	68	3	89
24.	Selon vous, la loi PACTE risque-t-elle d'aboutir à une plus forte concentration du marché de l'audit légal ?	79	6	4	89
26.	La plus forte concentration du marché induite par la loi PACTE vous fait-elle craindre une perte d'indépendance des CAC ?	43	39	7	89
28.	L'augmentation de la taille moyenne des entités auditées vous fait-elle craindre une perte de compétence des CAC suite à ces modifications de seuils ?	28	54	7	89

Mission Alpe

Questions		Nombre de Oui	Nombre de Non	NSP	Total
30.	Avez-vous déjà mis en place des missions ALPE (Audit Légal des petites Entreprises) d'une durée de 3 ans ?	41	42	6	89
32.	Pensez-vous que la mise en place de la mission ALPE d'une durée de 3 ans permette de mener des missions d'audit de qualité ?	33	50	6	89
34.	Le nouveau rapport sur les risques, prévu dans le cadre de la mission ALPE, vous semble-t-il clair ?	11	73	5	89
36.	La durée de 3 ans de la mission ALPE vous semble-t-elle remettre en cause l'indépendance des CAC ?	15	59	5	89
38.	Le nouveau rapport sur les risques, prévu dans le cadre de la mission ALPE, vous paraît-il remettre en question l'indépendance des CAC par son volet « recommandations » ?	15	66	8	89

Services autres que l'audit

Questions		Nombre de Oui	Nombre de Non	NSP	Total
40.	Avez-vous mis en place une ou plusieurs des nouvelles missions autres que la certification des comptes chez les clients dont vous certifiez les comptes ?	14	69	6	89
42.	Avez-vous mis en place une ou plusieurs des nouvelles missions autres que la certification des comptes chez des clients dont vous NE certifiez PAS les comptes ?	20	63	6	89
44.	Afin de mener à bien certaines missions autres que la certification, envisagez-vous de suivre des formations spécifiques (ou en avez-vous suivi ?)	51	33	5	89
45.	Pensez-vous que les nouvelles missions autres que la certification des comptes, puissent réduire l'indépendance des CAC vis-à-vis de leurs clients ?	34	48	7	89
47.	Les missions autres que la certification vous paraissent-elles, en raison de leur diversité, pouvoir remettre en question la compétence des CAC ?	18	66	5	89

Modifications du Code de déontologie

Questions		Nombre de Oui	Nombre de Non	NSP	Total
49.	La modification du Code de déontologie vous semble-t-elle mettre en danger l'indépendance des CAC ?	31	51	7	89
51.	La modification du Code de déontologie vous semble-t-elle mettre en danger la compétence des CAC ?	10	71	8	89
53.	La notion de mesure de sauvegarde vous semble-t-elle compréhensible ?	50	32	7	89
55.	Percevez-vous en pratique comment mettre en oeuvre les mesures de sauvegarde ?	53	29	7	89
57.	Les mesures de sauvegarde vous semblent-elles être une menace pour l'indépendance du CAC ?	29	51	9	89

***CHAPITRE 3. DU HASARD DE LA
MACHINE A CAFE A LA
PROGRAMMATION DE RENDEZ-
VOUS TEAMS : L'IMPACT DU
TELETRAVAIL SUR LA QUALITE DE
L'AUDIT***

25

Introduction

La crise sanitaire et les confinements ont imposé un recours au télétravail obligatoire dans de nombreux pays depuis l'année 2020. Le confinement a changé les méthodes de travail pour tous les professionnels, mais les modifications pour les auditeurs sont doubles. D'une part, comme tous les professionnels, ils ne travaillent plus au bureau mais chez eux ; d'autre part, ils ne vont plus chez leurs clients. C'est ainsi que deux types de relations sont modifiées : celles avec leurs collègues et celles avec leurs clients. Le télétravail prive ainsi l'auditeur de ses deux

25 Ce chapitre s'appuie sur un article coécrit avec Jean-François Gajewski et Luc Meunier. Cet article a été présenté en mai 2023 à la conférence de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) et également accepté pour la conférence de l'Association francophone de Gestion des Ressources Humaines (AGRH) en octobre 2023.

principaux modes de contrôle : l'interrogation directe des clients et l'observation physique (DeCorte et Wright, 2021).

Or, en période de crise sanitaire, le besoin d'un audit de qualité est plus fort que jamais. Les entreprises peuvent en effet être tentées de demander des audits de moindre qualité pour améliorer, artificiellement, leurs comptes et produire des déclarations erronées (Hurley *et al.*, 2021).

Notre question de recherche est alors :

En quoi le contexte d'audit à distance impacte-t-il les différents composants de la qualité de l'audit ?

Nous nous inscrivons de nouveau dans le modèle théorique de DeAngelo (1981) qui postule que la qualité de l'audit dépend à la fois de la compétence de l'auditeur à détecter les anomalies et de son indépendance, lui permettant de les révéler. En parallèle, si le terme d'audit à distance date de Teeter *et al.* (2010), l'audit à distance ne s'est généralisé en pratique qu'avec la crise sanitaire, et les recherches concernant ce nouveau mode de travail sont pour la plupart récentes.

Par exemple, Al-Ansi (2022) montre que dans le cadre de l'audit à distance, la maîtrise des outils informatiques modère la relation entre effort et qualité de l'audit. De manière similaire, Sharma *et al.* (2022) soulignent que la crise sanitaire a permis à certains auditeurs de surmonter leurs difficultés face aux nouvelles technologies. Baatwah et Al-Ansi (2022) prouvent que les auditeurs sont plutôt confiants sur leur capacité à mener à bien une mission d'audit, qu'elle ait lieu en présentiel ou en distanciel.

Deux de ces articles traitent donc des aspects technologiques de l'audit à distance, le troisième s'intéresse à la « *self-efficacy* » des auditeurs dans le cadre de l'audit à distance. Ces trois recherches ont comme terrain d'étude les pays en développement. Notre étude adopte une perspective plus holistique qui traite de l'impact du télétravail sur les composants de la qualité de l'audit. En ce sens, c'est la première étude à utiliser un échantillon d'auditeurs européens.

Nous avons mené des entretiens semi-directifs auprès d'auditeurs qualifiés (managers et Associés, la plupart ayant plus de 20 ans d'expérience en audit). Ces entretiens apportent trois contributions à la littérature concernant l'impact du télétravail sur la qualité de l'audit. Premièrement, le télétravail a des conséquences dommageables sur les équipes d'audit en termes de management et de formation des jeunes collaborateurs. Deuxièmement, la relation auditeur/audité est dégradée par le recours au télétravail, car il y a une perte de richesse

d'information (perte d'information dite « soft ») du fait du recours à la communication numérique. Troisièmement, l'équilibre vie privée/vie professionnelle des auditeurs est remis en cause. Comme ces trois facteurs détériorent sans doute la qualité de l'audit, notre étude tire donc le signal d'alarme en ce qui concerne le recours généralisé à l'audit à distance.

Nous présenterons dans une première section notre revue de littérature et les cadres conceptuels mobilisés. Nous détaillons dans une deuxième section la méthodologie de nos entretiens semi-directifs ainsi que les caractéristiques de notre échantillon. Les résultats obtenus seront présentés dans la troisième section avant d'être discutés dans la quatrième section.

1. Revue de littérature et cadre conceptuel

Nous présentons dans un premier temps la revue de littérature conduite (§1.1) avant d'exposer les cadres conceptuels mobilisés (§1.2).

1.1. Revue de littérature

Notre revue de littérature présente les définitions de la qualité de l'audit (1.1.1) avant de s'intéresser aux conséquences du télétravail sur ces concepts (§1.1.2).

1.1.1. Les principales définitions de la qualité de l'audit

La définition de la qualité de l'audit la plus largement retenue est celle de DeAngelo (1981) qui met en évidence deux déterminants de la qualité de l'audit : la compétence des auditeurs nécessaire à la détection d'anomalies et leur indépendance indispensable pour qu'ils révèlent les anomalies détectées. Dans cette recherche, nous nous focalisons sur le déterminant « compétence ».

Cette définition pionnière a été complétée par de nombreux auteurs depuis, certains s'intéressant particulièrement à la compétence des auditeurs (Flint, 1988), d'autres à leur indépendance (Tepalagul et Lin, 2015).

S'agissant de la compétence des auditeurs, plusieurs éléments ont été mis en évidence et sont redevenus d'actualité par la généralisation de l'audit à distance. En effet, le management des équipes (Gaddour, 2016) est un élément clef de la compétence des auditeurs, au même titre que la technologie d'audit (Sirois *et al.*, 2016), la maîtrise des outils technologiques (Desplebin,

et al., 2019), (Francis et Yu, 2009) et la formation des auditeurs (Flint, 1988). L'audit à distance nécessite également d'autres formes de compétence que l'audit en présentiel, comme l'aisance dans le maniement des systèmes d'information.

Le déterminant « indépendance de l'auditeur » semble moins menacé par le recours à l'audit à distance. Tepalagul et Lin (2015) mettent en évidence quatre composants de l'indépendance des auditeurs : l'importance du client pour le cabinet, les services autres que l'audit, la durée du mandat et la relation auditeur/audité. Le recours à l'audit à distance semble n'avoir aucune conséquence sur les trois premiers éléments, mais peut modifier la relation auditeur/audité, en accentuant l'influence de l'audité sur l'auditeur (Sakka et Manita, 2011) surtout en temps de crise (Hurley *et al.*, 2021).

1.1.2. L'impact du télétravail sur la qualité de l'audit

Dès le début de la crise sanitaire des articles paraissent sur les conséquences potentielles de l'audit à distance sur la qualité de l'audit (Albitar *et al.*, 2020 ; Dohrer et Mayes, 2020). Même si la crise sanitaire et les confinements liés ont généralisé le recours à l'audit à distance, celui-ci existait bien avant, notamment avec une définition du terme « remote audit » proposée dès 2010 par Teeter *et al.* (2010).

Le recours au télétravail modifie le paradigme d'audit passant d'un audit « classique » à un « audit nouveau », ce qui modifie les technologies d'audit, les processus d'audit, la formation d'auditeur et les services proposés (Castka et Searcy, 2021).

S'intéressant à l'adaptabilité des auditeurs en contexte de télétravail (Farcane *et al.*, 2022) montrent que les auditeurs perçoivent l'audit à distance comme source de risques et de menaces, mais aussi de nouvelles opportunités. C'est finalement le degré de digitalisation du cabinet qui influencera le plus leur opinion sur la qualité de l'audit à distance.

Comme le recours au télétravail modifie le processus d'audit, il est fondamental de connaître le sentiment des auditeurs. Or, à notre connaissance, seuls deux articles principaux se sont intéressés à la perception des auditeurs sur les conséquences du télétravail. Al-Aamaedeh et Alhosban (2021) montrent que les auditeurs jordaniens assument les risques supplémentaires liés à l'audit à distance et que ce dernier a des conséquences sur leurs missions d'audit. Pour les auditeurs saoudiens, l'audit à distance a des conséquences sur cinq items : les honoraires d'audit, la mission de contrôle de la continuité d'exploitation, les contrôles analytiques effectués par les auditeurs, les ressources humaines et la rémunération des auditeurs (Akrimi

2021). Notre recherche vise à compléter cette littérature en s'appuyant sur le point de vue des auditeurs quelques mois après la généralisation du télétravail.

1.2. Cadres conceptuels mobilisés

Cet article étant un article exploratoire, les résultats obtenus sont analysés au regard de plusieurs cadres conceptuels. Nous présentons successivement l'apprentissage social développée par Bandura (1977), la théorie de la richesse des médias de Daft et Lengel (1986) et enfin, la théorie des frontières de Campbell-Clark (2000).

1.2.1. L'apprentissage social

La théorie de l'apprentissage social souligne l'importance d'observer, d'imiter les comportements, les attitudes et les réactions émotionnelles d'autrui, particulièrement ceux du superviseur. Bandura met en évidence les interactions entre les facteurs environnementaux et cognitifs et l'apprentissage et le comportement humain.

Pour Bandura, la notion d'apprentissage par erreur/essais est insuffisante puisque l'apprentissage est un acte social, qui se fait par observation d'un « *modèle* ».

Pour Bandura, le « *modèle* » celui dont les actes sont observés, et « *modelage* » le processus d'apprentissage. Ce modelage passe par des sous-processus de trois ordres :

Tout d'abord, un processus attentionnel par lequel le choix de ce qui va être observé et repris de l'observation sera fait. Plusieurs paramètres influencent ce choix comme les caractéristiques de l'observateur, celles du modèle et le rapport observateur-modèle.

Ensuite, un processus représentationnel qui correspond au codage symbolique en mémoire du comportement du modèle observé. Selon Bandura l'observateur peut reproduire à l'identique ce qu'il a vu, ou bien construire sa propre représentation. Dans ce dernier cas, il sera capable de conduites plus élaborées qu'une simple reproduction de ce qu'il a observé.

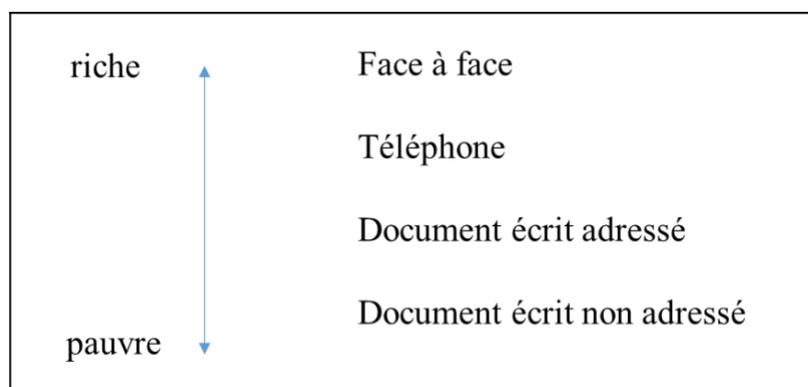
Enfin, un processus de production qui correspond à la mise en action grâce aux représentations symboliques faites en amont.

1.2.2. La théorie de la richesse des médias

Daft et Lengel (1986) ont développé la théorie de la richesse des médias qui a deux conséquences majeures.

D'une part, la théorie de la richesse des médias permet de classer les médias en fonction de leur capacité à transmettre un message. Les auteurs retiennent quatre critères pour établir ce classement : la rapidité à rendre un « feedback », la variété des signaux que le langage est en mesure de faire passer, la variété de langage permise par le média et enfin, le « focus personnel » qui désigne la possibilité de personnalisation des messages (grâce aux émotions par exemple). Sur la base de ces quatre critères les auteurs établissent un classement des modes de communication, présenté dans l'Encadré 3-1, dont il ressort que le « face à face » est le média le plus riche pour communiquer.

Encadré 3-1: Classement des médias selon la théorie de la richesse des médias de Daft et Lengel (1986)



D'autre part, la théorie de Daft et Lengel (1986) permet de choisir le meilleur mode de communication en fonction de la situation. Pour ce faire, les auteurs soulignent que deux paramètres sont à prendre en compte: la « *présence sociale* » définie comme la participation de l'autre à la communication et « *la richesse des médias* » qui traduit le volume de données transmises.

La théorie de la richesse des médias a été complétée par des auteurs plus récents qui ont ajouté la communication par visioconférence au classement initialement établi par Daft et Lengel (1986). S'il semble que les auditeurs préfèrent recourir aux mails plutôt qu'à la visioconférence pour obtenir des confirmations de leurs clients (Bennett et Hatfield, 2018), il ressort que la hiérarchie de richesse de communication place les échanges en face en face en premier, devant les échanges en visioconférences, puis les envois de mails (Durkin *et al.*, 2021).

Le choix du mode de communication, couplé au ton utilisé par l'auditeur envers le client aurait même des conséquences sur l'acceptation, par le client, d'ajustements proposés par l'auditeur (Saiewitz et Kida, 2018). Cependant, l'effet de distraction induit par la visioconférence risque de compromettre la qualité de l'audit puisque « les auditeurs plus

distracts évalueront la qualité de la réponse du client comme étant plus élevée et sont moins susceptibles de faire un suivi auprès du client » (Durkin *et al.*, 2021).

1.2.3. La théorie des frontières

Les recherches sur l'équilibre vie privée/vie professionnelle montrent, dans la lignée de la théorie des frontières (Campbell-Clark, 2000), que la vie privée et la vie professionnelle sont deux domaines séparés interdépendants aux frontières poreuses, fines et flexibles. Trois types de frontières existent.

Tout d'abord, les frontières spatiales correspondent aux séparations entre les lieux d'exercice de ces deux domaines. Cependant, la porosité de ce type de frontière est démontrée par l'existence, par exemple, de bureaux dans le lieu d'habitation.

Ensuite, les frontières temporelles permettent une séparation des moments dédiés à chaque activité. Là aussi ces frontières sont compromises, par le fait de travailler en dehors des horaires établis (week-ends, soirées...).

Enfin, les frontières psychologiques sont l'ensemble de règles élaborées par les individus pour déterminer les émotions, les attitudes et les comportements appropriés à chaque domaine. Ces frontières peuvent être remises en question par des « débordements » (spillover) qui peuvent être négatifs ou positifs (théorie de l'enrichissement).

Par ailleurs deux stratégies sont possibles pour la gestion de la relation entre les deux domaines de la vie. Une stratégie dite d'intégration : les frontières entre les deux domaines étant fines, les transitions peuvent se faire en douceur. A l'inverse, une stratégie dite de segmentation : l'individu marque une séparation nette entre les deux domaines de sa vie. Selon Campbell-Clark la stratégie choisie par l'individu se place sur un *continuum* entre les stratégies.

La porosité des frontières entre les deux sphères de la vie fait naître deux types de conflits potentiels : les conflits travail / famille quand les demandes du travail interfèrent sur la sphère familiale et les conflits famille / travail, quand, au contraire, les demandes de la sphère familiale empiètent sur le travail (Netemeyer *et al.*, 1996). Pour mesurer ces conflits, de deux natures, les auteurs ont développé une échelle de mesure, sous forme d'échelle de Likert à 7 points, dont les 10 items sont présentés dans l'Encadré 3-2.

Encadré 3-2 : Échelle de mesures des conflits famille/travail selon Netemeyer et al. (1996)

Les conflits travail/famille
<ol style="list-style-type: none">1. Les demandes de mon travail interfèrent sur ma vie personnelle et familiale.2. Le temps que mon travail prend rend difficile l'accomplissement des responsabilités familiales.3. Les choses que je veux faire à la maison ne sont pas faites à cause des exigences de mon travail.4. Mon travail génère des tensions qui rendent difficile l'accomplissement des tâches familiales.5. En raison de mes obligations professionnelles, je dois modifier mes projets d'activités familiales.
Les conflits famille/travail
<ol style="list-style-type: none">1. Les exigences de ma famille ou de mon conjoint/partenaire interfèrent avec les activités professionnelles.2. Je dois remettre à plus tard certaines choses au travail à cause du temps que je passe à la maison.3. Les choses que je veux faire au travail ne sont pas faites à cause des exigences de ma famille ou de mon conjoint/partenaire.4. Ma vie privée interfère avec mes responsabilités professionnelles, comme arriver à l'heure au travail, accomplir mes tâches quotidiennes et faire des heures supplémentaires.5. Les contraintes familiales interfèrent avec ma capacité à accomplir les tâches liées à mon travail.

Les deux types de conflits ont de nombreuses conséquences sur la satisfaction au travail, la performance au travail, l'intention de quitter l'entreprise et l'engagement au travail.

2. Méthodologie de recherche

Nous exposerons tout d'abord la méthodologie suivie pour cette recherche (§2.1) avant de présenter le profil de nos répondants (§2.2).

2.1. Une méthodologie fondée sur des entretiens

Pour répondre à notre question de recherche, nous adoptons une méthodologie qualitative, particulièrement adaptée à la recherche sur le comportement des auditeurs (Power et Gendron 2015). Plus précisément, nous adoptons une démarche inductive puisque nous utiliserons les résultats de nos entretiens pour compléter les théories préexistantes suivant ainsi les recommandations de Dodgson et Trotman (2022) : « *les données observées peuvent être utilisées pour développer et réviser la théorie, et plusieurs théories peuvent être utilisées pour aider à expliquer les observations*²⁶ ». Pour mener ces entretiens, un guide d'entretien a été

²⁶ Traduction par nos soins.

élaboré et organisé autour des grandes thématiques en prévoyant des questions de relance. Ce guide d'entretien figure en Annexe 3-1.

Entre les mois de juillet et octobre 2022, nous avons mené 18 entretiens en visioconférence avec un enregistrement audio et vidéo. La durée moyenne des entretiens est d'une heure. Nous avons fait le choix d'interroger à la fois des auditeurs travaillant en cabinets Big (3 répondants) et Non-Big (15 répondants). Le télétravail concernant tous les cabinets il nous paraissait important de traiter ces deux types de cabinets comme d'autres chercheurs sur des problématiques proches (De Santis et D'Onza, 2020). Nous avons cependant fait le choix d'avoir une majorité d'auditeurs travaillant en cabinets Non-Big car c'est principalement pour ces structures que le passage au télétravail a été brutal.

Chaque entretien a donné lieu à la rédaction d'une fiche de synthèse établie juste après l'entretien tel que préconisé par Miles *et al.* (2020), avant que l'entretien ne fasse l'objet d'une retranscription par un organisme professionnel. Nous avons ensuite relu précisément la retranscription pour corriger quelques erreurs mineures. Nous obtenons environ 200 pages de retranscription.

Lors des entretiens nous avons averti les personnes interrogées que leur anonymat serait garanti afin de réduire le biais d'anxiété (Gavard-Perret *et al.*, 2018) et de tenir compte de l'attachement très fort des auditeurs à la confidentialité (Dodgson et Trotman, 2022).

Afin de nous assurer que le nombre d'entretiens menés était suffisant, nous avons vérifié que la notion de saturation théorique (Morse 1995) était atteinte : quand les nouveaux entretiens ne nous apportaient plus de thématiques nouvelles, nous avons conclu que nous avions atteint la saturation théorique, ce qui a été confirmé lors du codage. En effet, quand les derniers entretiens ont été codés, nous avons contrôlé qu'aucun nouveau code ne devait être créé.

Afin de réaliser notre codage, nous avons fait le choix d'utiliser un logiciel de traitement des données qualitatives qui aide le chercheur à présenter ses résultats d'une façon plus rigoureuse (O'Kane *et al.*, 2021). Notre choix s'est porté sur le logiciel NVivo. Pour nous assurer de la fiabilité de notre codage, un coauteur a codé à l'aveugle deux entretiens, puis nous avons exécuté la requête de contrôle du double codage, permise par NVivo. Le coefficient de concordance obtenu est égal à 0,776, ce qui nous a permis de valider la fiabilité de notre codage.

Pour réaliser la grille de codage, nous avons suivi les préconisations de Miles *et al.* (2020) en organisant nos codes en 3 niveaux maximum (code parent, enfant et petit-enfant) et en nous

assurant d'obtenir un nombre de codes acceptable, 41 dans ce cas. Notre codage est résumé en Figure 3-1.

Figure 3-1 : Grille de codage de nos entretiens sur le télétravail des auditeurs

Codage de premier ordre	Codage de deuxième ordre	Codage thématique
Distance créée avec le client	Dégradation de la relation Clients	Relation auditeur / client
Changement de mode de communication (mails, visio v/ échanges en présentiel)		
Obtention Documents plus compliquée	Conséquences de la dégradation de la relation clients	
Perte de la soft information		
Difficultés pour Manager	Management des équipes	Conséquences sur les ressources humaines
Méfiance des Chefs envers les Salariés		
Travail en équipe		
Compétence des collaborateurs Dégradée	Compétence et formation	
Formation terrain		
Isolement Pendant Crise		
Baisse des temps de trajet	Impacts sur la vie personnelle	Équilibre vie privée / vie professionnelle
Du temps pour les activités		
Du temps pour les petites choses de la vie		
Profiter de la famille		
Réduction des coûts		
Sommeil, repos, récupération augmentés		
Sécurité augmentée par des horaires plus normaux		
Meilleure Organisation Concentration	Impacts sur la vie professionnelle	
Proximité liée au télétravail		

2.2. La répartition des répondants

Afin de pouvoir mesurer toutes les conséquences du recours au télétravail, nous avons souhaité interroger uniquement des CAC Associés à des chefs de mission ayant un rôle d'encadrement. En effet, les auditeurs débutants n'auraient pas pu comparer la situation pré et post télétravail et n'auraient pas pu nous répondre sur les conséquences en termes de management d'équipe par exemple. Il est donc important, même si complexe, de s'assurer de s'adresser aux bons interlocuteurs, pour obtenir les bonnes informations (Power et Gendron, 2015). Pour ce faire, nous avons procédé à un contrôle des références des auditeurs interrogés, grâce aux réseaux sociaux et aux annuaires professionnels.

De plus, conscients des grandes disparités existant sur le marché de l'audit, avec la coexistence des Big et des Non-Big, nous nous sommes attachés à interroger des auditeurs présents dans tous les types de cabinets afin de pouvoir mesurer les écarts de perception.

Nous présentons dans le Tableau 3-1 les caractéristiques de chacun de nos 18 répondants tandis que le Tableau 3-2 présente la répartition des répondants selon les principaux attributs.

Tableau 3-1 : Caractéristiques des répondants aux entretiens sur le télétravail

	Genre	Taille du Cabinet	Expérience professionnelle	Pays d'exercice	Spécialité Activités des Clients	Grade du répondant
R1	Homme	Non Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	Associé
R2	Femme	Non Big	10 à 20 ans	France	HCR	Manager
R3	Homme	Big	10 à 20 ans	France	Immobilier	Associé
R4	Homme	Non Big	10 à 20 ans	France	Banque	Senior Manager
R5	Homme	Non Big	+ 20 ans	France	Pas de Spécialité	CAC
R6	Femme	Non Big	- 10 ans	France	Pas de Spécialité	Chef de mission
R7	Homme	Non Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	Chef de mission
R8	Femme	Non Big	+ 20 ans	France	Pas de Spécialité	CAC
R9	Femme	Non Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	CAC
R10	Femme	Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	CAC
R11	Homme	Non Big	10 à 20 ans	Luxembourg	Pas de Spécialité	CAC
R12	Homme	Non Big	- 10 ans	UK	Pas de Spécialité	Manager
R13	Homme	Non Big	- 10 ans	USA	Pas de Spécialité	CAC
R14	Homme	Non Big	- 10 ans	UK	Pas de Spécialité	Manager
R15	Homme	Non Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	CAC
R16	Homme	Big	+ 20 ans	France	Energie	Associé
R17	Homme	Non Big	10 à 20 ans	France	Pas de Spécialité	Manager
R18	Homme	Non Big	- 10 ans	France	Pas de Spécialité	Associé

Tableau 3-2: Profil des répondants aux entretiens sur le télétravail

Genre			Taille du cabinet			Expérience professionnelle		
	Nombre	%		Nombre	%		Nombre	%
Hommes	13	72%	Big	3	17%	< 10 ans	5	28%
Femmes	5	28%	Non Big	15	83%	10 à 20 ans	3	17%
						> 20 ans	10	56%
Total	18	100%	Total	18	100%	Total	18	100%

3. Résultats et interprétations

Les entretiens menés ont permis de dégager trois grands résultats quant aux conséquences du télétravail sur la mission d'audit. Nous présenterons successivement les conséquences sur les

ressources humaines du cabinet et l'équipe d'audit (§3.1), les conséquences sur la relation auditeur/audité (§3.2) et les implications sur les conflits vie personnelle/vie professionnelle (§3.3).

3.1. Conséquences du télétravail sur les ressources humaines

Tout d'abord, précisons que notre recherche s'intéresse aux conséquences du télétravail sur la mission d'audit soit sous un angle « micro » qui est celui de la mission et non du cabinet d'audit dans son ensemble. Aussi, nous n'avons pas traité dans cet entretien les problématiques de recrutement et de stratégie globale des cabinets d'audit.

Nous présentons dans le Tableau 3-3 les résultats de notre codage pour cette nature de résultats. Nous précisons que le terme « Fichiers » désigne pour chaque code, le nombre de personnes qui l'ont évoqué, tandis que le terme « références » indique, pour chaque code également, le nombre de fois où ce code a été traité. Par exemple, le code « 3.1. Difficultés pour manager a été codé 20 fois (références = 20) et évoqué par 14 répondants (sur 18) (fichier = 14). Par ailleurs, nous rappelons que la numérotation des codes correspond à la hiérarchisation faite entre les codes parents et les codes enfants et que l'intégralité du codebook figure en Annexe 3-2.

Tableau 3-3 : Résultats du codage sur les conséquences du télétravail sur les ressources humaines

Codes	Fichiers	Références
3.1. Management des équipes	4	7
3.1.1. Difficultés pour manager	14	20
3.1.2. Méfiance des chefs envers les salariés	5	7
3.1.3. Travail en équipe	8	15
3.2. Recrutement	6	7
3.3. Compétence et formation	0	0
3.3.1. Compétence des collaborateurs dégradée	6	9
3.3.2. Formation terrain	5	15
3.4. Isolement pendant la crise	10	12

Les réponses à notre entretien peuvent être regroupées en deux grandes catégories : d'une part les conséquences sur le management des équipes (§3.1.1) et d'autre part, les conséquences du télétravail sur la formation et la compétence des jeunes collaborateurs (§3.1.2).

3.1.1. Conséquences sur le management et le travail en équipe

La majorité de nos répondants souligne qu'« *essayer de gérer l'équipe est également devenu assez difficile* » (R14) et que cela a eu des conséquences notamment sur la supervision des dossiers comme évoqué par ce répondant : « *La difficulté, au commissariat, ça a été la supervision. On a eu le droit au contrôle de H3C en novembre 2020 et on s'est aperçu que la supervision n'avait pas été de qualité. Pas d'aussi bonne qualité qu'avant. Le télétravail nécessite un effort complémentaire de management.* » (R5).

Nous présentons successivement les deux difficultés majeures qui ont été avancées par nos répondants : une communication interne à l'équipe plus complexe (§3.1.1.1) et une nécessité accrue de suivre les travaux des équipes (§3.1.1.2).

3.1.1.1. Une communication plus complexe au sein de l'équipe d'audit

La première conséquence porte sur la communication plus compliquée au sein de l'équipe d'audit et ce pour deux raisons différentes. D'une part, pour les managers, qui doivent modifier leur pratique d'encadrement d'équipe : « *Il est évident que la communication n'est pas aussi efficace. Il faut revoir les choses plusieurs fois, parfois pour renvoyer le travail à améliorer ou à faire aux équipes juniors. Cela se fait moins vite, à distance qu'en présentiel.* » (R11). « *Alors qu'en étant à distance, je pense que ça mettait un peu des freins au fait qu'il pose des questions quand il rencontrait des difficultés. Moi je n'arrivais pas à le détecter s'il ne décrochait pas son téléphone ou qu'il m'envoyait un message sur Teams pour me dire qu'il bloquait sur quelque chose.* » (R9).

D'autre part, la difficulté porte également sur les jeunes auditeurs qui ont plus de mal à oser communiquer quand ils sont en télétravail. Or, le « silence de l'équipe d'audit » a un impact négatif sur la qualité de l'audit (Clor-Proell *et al.*, 2022) car les managers méconnaissent les difficultés des auditeurs et ignorent donc de potentielles anomalies : « *Parce que forcément, quand on est tout seul chez soi, derrière son ordinateur et qu'on ne sait pas quoi faire, on est bloqué. On se dit est-ce que j'appelle ou pas, alors que quand on est dans une salle à côté, c'est plus facile* » (R16). « *Pour l'illustrer de façon très pratique, quand vous êtes dans une salle d'audit, chez un client, l'assistant qui vient d'arriver en septembre et qui a 15 jours de travail derrière lui, il lève la tête, il a son chef de mission en face de lui et il dit, explique-moi, je ne comprends pas, explique-moi telle chose. Quand il est chez lui, devant son ordinateur, évidemment, il le contacte sur Teams. Il peut avoir des explications, il le dérange différemment.*

Il peut se dire, ma question est stupide est-ce que je vais solliciter Monsieur ou pas ? Il y a tous ces petits freins qui peuvent exister et qu'il faut lever. » (R1).

3.1.1.2. Une supervision des équipes qui doit être accrue

La seconde difficulté porte sur le suivi des équipes. En effet, selon nos répondants, le fait que les collaborateurs soient à distance oblige à des points de suivis plus réguliers : *« En termes d'organisation, il faut faire des points très réguliers. En fait, je n'ai jamais fait autant de réunions que depuis qu'il y a le télétravail. »*. *« Au-delà de ces réunions, c'est de mettre des points réguliers avec les équipes, donc on le faisait notamment le matin pour organiser la mission, pour savoir qu'est-ce qu'on allait faire, comment est-ce qu'on allait le faire, etc... pour s'organiser et des points réguliers le soir pour voir l'avancement des travaux, surtout quand on avait des dates de synthèse à respecter » (R3).*

Or, il ressort que tous les cabinets n'ont pas mis en place les outils et les suivis nécessaires, tel celui de ce répondant qui nous confie : *« Pendant toute la période de télétravail, pendant la crise, on était chacun de notre côté. On n'a pas, de réunions d'équipe de direction. On ne nous a pas donné de grandes directions, donc on s'est un peu retrouvés chacun à se débrouiller de son côté. Ça a vraiment très mal été encadré, puisque ma direction n'a pas su anticiper. Elle n'était pas forcément aussi à l'aise avec les nouveaux outils. Ça a été assez compliqué. En sachant qu'entre collègues, nous, on a essayé de se créer des groupes de travail. Moi, avec mes collaborateurs, j'ai créé des groupes de travail. On s'est appelé tous les jours, donc on a réussi à maintenir quand même, on va dire des conditions optimum »*. (R2). Selon nos répondants, il ressort donc que l'audit en télétravail modifie l'encadrement et la supervision des travaux des auditeurs et impacte donc la qualité d'audit puisque tant le PCAOB (2015) que l'IAASB (2014) retiennent la supervision adéquate comme un critère de qualité de l'audit (cf. page 67).

3.1.2. Conséquences du télétravail sur la formation des jeunes collaborateurs

Complétant les travaux de Bandura (1977), plusieurs auteurs soulignent qu'une grande partie des connaissances des auditeurs s'acquiert au cours de leur expérience professionnelle par la supervision progressive de leur travail (Bédard, 1989 ; Power, 1991). Les interactions entre l'auditeur débutant et son superviseur sont fondamentales pour la formation terrain, alors même que les difficultés à recruter rendent la durée de formation terrain encore plus critique (Westermann *et al.*, 2015).

Le recours au télétravail a modifié les échanges entre les auditeurs notamment en raison de l'éloignement physique entre les auditeurs débutants et leurs chefs de mission. Cette dégradation de la formation terrain, en lien avec la théorie de l'apprentissage sociale de Bandura (1977) est soulignée par de nombreux répondants : « *Pourtant, j'y veille, mais c'est compliqué quand même de bien former des collaborateurs à distance honnêtement, moi je trouve.* » (R1). « *A contrario, on a toujours eu une politique de formation qui était plutôt avancée, et on mettait un accent dessus, mais c'est plus compliqué de former les personnes quand on est à distance. C'est une certitude.* » (R17). Plusieurs répondants soulignent en effet que le métier d'auditeur nécessite certes des connaissances théoriques qui peuvent être acquises par des formations initiales, mais surtout par un accompagnement opérationnel et une formation au dossier client : « *Le métier, il faut l'apprendre. On met du temps à apprendre un métier et tu n'apprends le métier qu'avec l'autre en étant accompagné. Nous, on a des formations avec des formateurs classiques, mais il y a également une grande partie de notre travail qui est lié à la formation de terrain.* » (R10). A distance, le jeune auditeur ne peut en effet observer et imiter aisément l'ensemble des comportements de son superviseur. De manière similaire, celui-ci ne peut efficacement récompenser le jeune auditeur afin de renforcer son apprentissage. Ces deux étapes sont pourtant critiques dans le cadre de l'apprentissage de nouveaux comportements (Bandura, 1977).

Ce manque de formation terrain inquiète également pour l'avenir de la profession, puisque les jeunes auditeurs d'aujourd'hui, sont les expérimentés de demain : « *Maintenant, dans quelques années, je pense qu'on va quand même avoir un problème. On va avoir un problème de formation. Moi, j'ai des jeunes seniors 1, seniors 2 qui n'ont jamais mis les pieds chez un client* » (R4).

Par ailleurs si la formation des jeunes est aussi importante, c'est en raison du très fort turnover dans les cabinets d'audit qui fait que le renouvellement des équipes est permanent : « *On fait un métier où on accueille tous les ans beaucoup de jeunes collaborateurs nouveaux, que ce soit des nouveaux embauchés ou des stagiaires, ils représentent 1/3 des effectifs chaque année. Je vous parle, en audit, donc le sujet de l'intégration et de la formation. Plus que l'intégration, c'est de la formation, parce que l'intégration ça se gère, je dirais plus facilement que la formation, mais le sujet de la formation est capital* » (R18).

Plusieurs répondants sont formels : le niveau des jeunes auditeurs a baissé et cela est lié au recours au télétravail pendant la crise sanitaire : « *Parce qu'on a constaté que franchement,*

les assistants, les jeunes seniors ne sont plus au niveau de ce qu'il y avait avant. Globalement, je pense que le niveau des jeunes collaborateurs a baissé par rapport à avant crise » (R4).

Les conséquences de la formation des auditeurs sur leur compétence ont été étudiées depuis longtemps (Flint, 1988), et dès l'article fondateur de DeAngelo (1981) l'impact de la compétence des auditeurs sur la qualité de l'audit a été démontré. Notre recherche montre donc que le recours au télétravail met en difficulté la formation des auditeurs et remet donc en question la qualité de l'audit. Il est clair que l'apprentissage à distance nécessite la mise en place d'outils et de procédures spécifiques pour être efficace (Castro et Tumibay, 2021). Les auditeurs pourraient s'inspirer de ces méthodes afin d'améliorer le processus de formation terrain. Par exemple, Castro et Tumibay (2021) soulignent la nécessité d'encourager les apprenants à travailler en groupe et de leur donner un feedback régulier à distance, deux conseils qui pourraient facilement être implémentés en audit.

3.2. Conséquences du télétravail sur les relations avec les clients

Nous présentons dans le Tableau 3-4 les résultats de notre codage pour cette nature de résultats.

Tableau 3-4 : Résultats du codage sur les conséquences du télétravail sur la relation auditeur/audité

Codes	Fichiers	Références
2.1. Dégradation de la relation clients	13	21
2.2. Pas d'Impact sur la relation client	1	3
2.3. Honoraires et frais de déplacement	2	2
2.4. Obtention de documents	13	22
2.5. Perte de "soft information"	12	22

La relation avec le client, et la proximité avec ce dernier sont fondamentales pour l'auditeur comme le souligne le répondant 15 : « *Parce que le travail, c'est d'aller voir les gens, c'est d'aller recueillir de l'info, c'est de recouper et ce n'est pas d'être gratte papier enfermé dans une salle. Je pense que ça m'a beaucoup marqué. Je pense que notre métier, si on commence à le designer pour être fait enfermé dans un bureau, on ne va pas dans la bonne direction* », ce peut même être le moteur de l'auditeur : « *Aujourd'hui, c'est ce qui me fait me*

lever le matin, aller voir mes clients, échanger sur leur activité. Si on n'est pas sur place, on va peut-être avoir un échange téléphonique, mais ça va durer 10 minutes » (R17).

Nous nous intéressons d'abord aux causes de la dégradation de la relation client (§3.2.1) avant d'étudier ses conséquences principales (§3.2.2) pour finalement nous interroger sur l'avenir de la relation auditeur/audité (§3.2.3).

3.2.1. Les causes de la dégradation de la relation auditeur/audité

S'agissant des causes de la dégradation de la relation avec le client, deux origines sont mises en évidence : d'une part la distance créée avec le client, d'autre part, le changement de mode de communication d'autre part.

Tout d'abord, le recours au télétravail a conduit à une dégradation de la relation avec le client par la distance qu'il a induit : *« On a perdu ce contact client qui fait que ça nous facilitait sur la réalisation de nos travaux, pour corroborer des éléments qu'on pouvait collecter ou autres. On a perdu tout ce côté » (R4) ou « on a beaucoup moins d'échanges avec nos clients. On a eu des nouveaux clients que nous avons rencontrés qu'un an plus tard. On a fait des missions sans se connaître, physiquement en tout cas. Après, je trouve que ça a beaucoup limité les échanges » (R9).*

Outre la distance créée avec le client, le recours au télétravail a vu se généraliser les échanges par mails entre l'équipe d'audit et le client. Or, comme confirmé par la théorie de la richesse des médias, le mail n'a pas la même valeur informationnelle que l'échange en direct ce que souligne notre répondant 7 : *« déjà les envois mail, il n'y a pas d'intonation. Il y a beaucoup de choses qui peuvent être mal prises. Votre regard, la façon dont vous allez parler, votre sourire. En plus, comme nous, on a quand même un métier où c'est le contrôleur, etc..., généralement qui n'ont pas une image très cool. Si vous leur envoyez X mails, en plus, qu'il ne vous voit pas, qu'il ne voit pas ce qu'il y a derrière, ça amplifie l'aspect contrôle, on va dire coup de bâton. Le fait d'être en physique, ça arrondit les angles. Ça permet vraiment d'avoir plutôt l'image de la sympathie et de se dire finalement avec le client : « On est là pour travailler ensemble aussi. Même si on contrôle, le but, c'est si on détecte des choses, qu'il y ait des améliorations là-dessus ». Notre répondant 13 confirme cette idée : « Je dirais que la communication par email ne communique pas réellement le ton de la voix. Vous pouvez dire quelque chose à quelqu'un et il ou elle peut l'interpréter différemment. Ou vous pouvez dire quelque chose et la personne peut ne pas comprendre complètement les exigences ou le contenu de l'e-mail, parce que parfois il va y avoir un grand va-et-vient ».*

De plus, la forte augmentation du nombre de mails a pu déranger certains clients comme ceux de la répondante 10 : *« Il y avait beaucoup de mails et à un moment, deux de mes clients m'ont dit : Mais vous savez, on a plein de mails. Nous, on n'y répond pas. On est déjà submergés par nos propres mails chez nous, par leur travail. Quand on voit un mail des commissaires aux comptes, par moment, ce n'est pas notre priorité. On a dû réexpliquer aux équipes que le fait d'envoyer un mail ne suffit pas ».*

3.2.2. Les conséquences de la dégradation de la relation auditeur/audité

Concernant les conséquences de la dégradation de la relation avec le client, nos répondants en mettent deux principales en évidence : les difficultés à obtenir certains documents d'une part, et la perte de la « soft information » d'autre part.

La majorité de nos répondants a souligné que l'obtention de documents était beaucoup plus compliquée en télétravail qu'en situation de travail en présentiel. Ces difficultés tiennent principalement à la désorganisation des clients, qui n'étaient pas, au début de la crise sanitaire, tous prêts pour ce nouveau mode de travail : *« Il y avait vraiment également une désorganisation au niveau des clients. Il y a eu un retard massif par rapport aux demandes d'informations complémentaires ou d'infos tout court et de recevoir les choses beaucoup plus tard. Pareil, vous avez les informations par vague et ça a été très compliqué de les traiter. Je pense qu'il y a aussi une désorganisation plus générale » (R7).*

Ces difficultés et retard ont des conséquences sur la mission d'audit : *« Le gros impact chez nous c'est du retard dans l'obtention d'informations ce qui génère du retard dans la mécanique des audits. » (R11) et par voie de conséquence sur la qualité finale de l'audit « Je pense sur certains clients notamment, ou souvent on est moins carré. On avait plus de mal à obtenir des éléments. Et le point c'est qu'on perd en qualité » (R1).*

Si la relation auditeur/audité implique, évidemment, des réunions formelles et le respect des règles et procédures prévues par les textes, elle passe également par des relations et comportements informels. Cette dualité d'informations est mise en évidence par notre répondant 15 : *« Toutes les petites infos qu'on récupère en discutant avec les gens, rebondissant sur une remarque, tout ça, on ne l'a pas. La part de l'informel dans l'audit est fondamentale. Il y a vraiment les deux volets dans l'audit, il y a l'audit normatif rigoureux, formalisé avec des CrossRef, etc. Puis il y a toute la part d'informel et de qualitatif qui relève parfois plus de la psychologie que de la technique, mais qui est tout aussi important et qui est fondamental au*

moment de se forger une opinion. Tout ça en télétravail, en tout cas ça s'amenuise, c'est certain ».

Deux raisons principales semblent expliquer pourquoi certaines informations sont obtenues uniquement par les relations informelles. D'une part, parce que lors de ces moments le rôle de chacun évolue : *« où on discute de manière informelle, un peu où chacun oublie un petit peu le positionnement et où on arrive à récupérer des infos qu'on ne nous aurait jamais données dans le cadre d'un entretien formel »* (R15). D'autre part, c'est uniquement à l'occasion de discussions informelles que les auditeurs peuvent échanger avec des personnes autres que leurs interlocuteurs habituels, ce qui leur permet d'obtenir des informations importantes pour la certification des comptes. *« Si je reviens sur la machine à café et les bureaux, c'est aussi pour corroborer, parce que si on a nos interlocuteurs, ce ne sont que les personnes de la finance et de la comptabilité. Il faut qu'on aille corroborer avec des personnes du business, avec des personnes du métier. On avait cette possibilité à l'époque, qui est plus compliquée. C'est vrai que maintenant, quand nos interlocuteurs ce n'est que la direction financière, on perd cette capacité de challenger ou de corroborer avec des éléments qu'on aurait pu collecter à la machine à café ou dans les couloirs »* (R4).

A ce sujet, nos répondants ont été prolixes et nous ont donné des exemples concrets de situations au cours desquelles, de manière informelle, ils ont obtenu des informations clefs sur la qualité des comptes. *« J'entends la comptable dans mon dos qui dit à sa collègue, « oulala, mais le dossier machin chose, c'est quand même un énorme problème. Comment on va faire pour s'en sortir ? » La fille dit, pour l'instant on ne dit rien. Juste avec le nom que j'avais entendu, ça m'a permis de remonter le fil et de découvrir qu'il y avait un gros sujet chez le client qu'il ne nous avait pas donné. C'est devenu un point majeur de la clôture. Ça, c'est le hasard absolu qui fait que je suis tombé dessus. Mais je ne serais pas tombé dessus en télétravail »* (R15).

Selon notre répondant 7, la part formel/informel serait même équilibrée : *« 50 % de ce que vous trouvez, c'est parce que vous avez discuté avec telle ou telle personne, telle comptable, tel administratif »*. Notons que ces discussions imprévues et informelles semblent avoir trouvé un nom qui fait l'unanimité auprès de nos répondants : *« le hasard de la machine à café »*.

3.2.3. Les perspectives de la relation auditeur/audité

Notre recherche met en évidence que le recours au télétravail dégrade la relation clients, qu'en est-il de l'avenir de la relation auditeur / audité ? Elle pourrait ne jamais s'arranger,

notamment si certains clients souhaitent un maintien de l'audit à distance, comme le craint le répondant 3 : « *Ce qui a été très vicieux, c'est qu'en effet, on a pu réaliser nos missions d'audit en télétravail, que le client s'est aperçu que ça marchait bien, qu'il n'était plus importuné. Il a été très compliqué de réexpliquer aux clients qu'il était nécessaire qu'on revienne chez eux. Que l'audit, c'était aussi une discussion, un échange avec nos clients* ».

A l'inverse, on peut espérer un retour à une relation auditeur/audité de bonne qualité, ce qui semble être déjà le cas, comme le souligne notre répondant 6 : « *On l'a perdu effectivement pendant le Covid, mais je trouve qu'elle est revenue assez vite quand on retournait vite sur les clients. Eux-mêmes étaient contents de nous revoir et on échangeait beaucoup plus* ».

3.3. Conséquences du télétravail sur les conflits vie privée/vie personnelle

La troisième conséquence du télétravail mise en évidence par notre recherche est l'impact sur les conflits existant entre la vie privée et la vie professionnelle dans la lignée des travaux de Campbell-Clark (2000).

Qu'en est-il de ces conflits en cas de télétravail ? Le télétravail réduit les frontières entre vie privée et vie professionnelle (Xu, 2022) et accentue les conflits vie privée/vie professionnelle alors même que les salariés recherchent de la flexibilité dans leur travail (White et Maniam, 2020). Les recherches en matière d'équilibre de vie sont nombreuses et certaines portent sur le cas des auditeurs. Cependant, comme le montre le Tableau 3-5, à notre connaissance aucune étude ne traite des conséquences du télétravail sur l'équilibre de vie des auditeurs.

Or, plusieurs caractéristiques de la profession d'auditeur justifient qu'on s'intéresse aux conséquences du télétravail sur ces conflits vie privée/vie professionnelle. Tout d'abord, le métier d'auditeur est synonyme de surcharge de travail du point de vue des auditeurs eux-mêmes (Persellin *et al.*, 2019 ; Christensen *et al.*, 2021) ce qui a des effets négatifs sur la qualité d'audit (PCAOB, 2015). Ensuite, la mission d'audit s'effectue la plupart du temps en déplacement loin du domicile, ce qui complique l'équilibre de vie. Pour ces deux raisons le passage d'un travail « présentiel » à un télétravail a des conséquences encore plus fortes pour les auditeurs que pour d'autres professions.

Cependant, s'agissant des auditeurs, les recherches montrent que, si les conflits de travail interférant sur la famille ont un impact négatif sur la satisfaction au travail et l'épuisement émotionnel, ce n'est pas le cas pour les conflits de famille interférant sur le travail (Yustina et Valerina, 2018). L'amélioration de l'équilibre vie privée/vie personnelle a un effet positif sur la qualité d'audit (Khavis et Krishnan, 2021).

Tableau 3-5 : Littérature sur les conflits vie privée/vie professionnelle

	Travail en présentiel	Télétravail
Toutes professions confondues	<ul style="list-style-type: none">• White et Maniam (2020)	<ul style="list-style-type: none">• Xu (2020)
Auditeurs	<ul style="list-style-type: none">• Khavis et Krishnan (2021)• Yustina et Valerina (2018)	Aucune étude à ce jour à notre connaissance

Nous avons classé les propos des interviewés en impacts du télétravail sur la vie privée et impacts du télétravail sur la vie professionnelle, reprenant ainsi la dichotomie des conflits vie privée/vie professionnelle de Netemeyer *et al.* (1996)²⁷. Nous présenterons successivement les conséquences sur la vie privée (§3.3.1) et celles sur la vie professionnelle (§3.3.2).

3.3.1. Conséquences du télétravail sur la vie privée

S'agissant des conséquences sur la vie privée les répondants ont identifié à la fois des avantages (pour 14 répondants) et des inconvénients au télétravail (pour 4 répondants). Les inconvénients sont peu nombreux et touchent principalement à la déconnexion : « Lorsque le télétravail, par contre était dans le confinement intégral, on a eu un phénomène où il n'y avait plus de respect des plages horaires de travail. Cela, ça concernait tout le monde. Où il ne devenait pas anormal de contacter un collaborateur à 20 heures ou à 21 heures, il n'était pas anormal de contacter un collaborateur lorsqu'il était en congés » (R3). Ceci semble avoir conduit à la sensation : « qu'on travaillait beaucoup plus, puisqu'on était connectés de 8h30, pendant le plus haut de la crise, jusqu'à 21h » (R3).

Les avantages du télétravail pour la vie privée sont assez intuitifs et tiennent principalement au temps de trajet économisé, qui peut être mis à profit pour la vie de famille

²⁷ On notera WIF = Work Interfering Family les conflits de la sphère professionnelle qui interfèrent sur la vie privée et FIW = les conflits de la sphère privée qui interfèrent sur la vie privée professionnelle.

et/ou les activités diverses. L'autre attrait concerne les horaires de travail beaucoup plus « classiques » que lorsque les auditeurs exercent en présentiel avec des horaires parfois très tardifs.

Pour les inconvénients du télétravail sur la vie personnelle, les répondants sont plus rares et leurs propos peuvent être répartis en deux grandes catégories : d'une part une « *perte de repères temporels* » qui tend à faire se prolonger les horaires de travail au détriment de la vie personnelle. D'autre part, certains répondants ont souligné que des dérangements liés à la vie familiale peuvent gêner la concentration : « *Je ne l'ai pas bien vécue parce qu'on avait énormément de travail. (...) Ce que je veux dire, c'est qu'on était obligé de se réorganiser pour y faire face* ».

3.3.2. Conséquences du télétravail sur la vie professionnelle

S'agissant des conséquences sur la vie professionnelle, les avantages sont souvent liés à la notion d'une meilleure organisation du travail quand il se fait chez soi, notamment en raison d'une concentration plus grande : « *Effectivement, je gère mieux mon planning. Alors qu'au bureau, je peux être beaucoup dérangée par les collaborateurs, par les clients. Quand je suis en télétravail, j'ai plus la maîtrise des tâches que je dois faire* ».

La diversité des tâches de l'auditeur permet de pouvoir allier télétravail et travail au bureau de manière efficace en positionnant chaque type de tâche sur la modalité optimale comme proposé par cette répondante : « *Quand je ne viens pas en télétravail, c'est parce que j'ai une note à lire, j'ai des réflexions à faire, j'ai un document à produire, donc j'aime bien être isolée pour le faire. Je n'aime pas trop le bruit. En revanche, si c'est pour voir les équipes ou le client, je préfère être en présentiel parce que je pense qu'il y a plus de choses qui passent* ».

3.4. Synthèse de nos résultats

Nos résultats montrent que le recours au télétravail a eu des conséquences sur la qualité de l'audit regroupées en trois thèmes : les ressources humaines, les relations avec le client et l'équilibre vie privée vie professionnelle des auditeurs. Nous avons connecté chacun de ces résultats obtenus à une théorie fondatrice et à des articles récents soulignant l'impact des nouveaux modes de travail y compris le télétravail sur ce thème.

Comme le montre le Tableau 3-6, les verbatims recueillis s'inscrivent à la fois dans une théorie générale, mais aussi dans des recherches plus récentes sur l'audit en général et sur l'audit en télétravail notamment.

Tableau 3-6 : Mises en perspective de nos résultats avec leurs cadres conceptuels

Nos résultats	Théories fondatrices globales	Articles sur l'audit hors contexte de télétravail	Articles récents en lien avec le télétravail
Ressources humaines			
Difficultés pour le management des équipes	<ul style="list-style-type: none"> • Social Learning Theory (Bandura, 1977) 	<ul style="list-style-type: none"> • Gaddour (2016) 	<ul style="list-style-type: none"> • Clor-Proell <i>et al.</i> (2022)
Dégradation de la formation des auditeurs et formation terrain		<ul style="list-style-type: none"> • Flint (1988) 	
Relation auditeur / audité			
Détérioration de la communication avec le client	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie de la richesse des médias (Daft et Lengel, 1986) 		<ul style="list-style-type: none"> • Durkin <i>et al.</i> (2021) • Saiewitz et Kida (2018) • Bennett et Hatfield (2018)
Accroissement de l'influence de l'audité sur l'auditeur		<ul style="list-style-type: none"> • Sakka et Manita (2011) 	<ul style="list-style-type: none"> • Hurley <i>et al.</i> (2021)
Equilibre vie privée / vie professionnelle			
Modification de la répartition de la charge de travail	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie des frontières (Campbell-Clark, 2000) 	<ul style="list-style-type: none"> • Netemeyer (1996) 	<ul style="list-style-type: none"> • Christensen <i>et al.</i> (2021)

4. Conclusion

Grâce à une étude qualitative, conduite sur la base d'entretiens avec des managers et des CAC, cet article permet de mettre en évidence trois résultats majeurs concernant l'impact du télétravail sur la qualité de l'audit.

D'abord, le télétravail a des effets indéniables sur les missions d'audit en termes de management des équipes, de technologie d'audit et de formation des jeunes collaborateurs. En raison d'une communication interne plus difficile et d'un suivi des équipes plus compliqué à mettre en œuvre, le management des équipes peut se dégrader en télétravail. Par lien de cause à effet, la formation des jeunes auditeurs est également moins efficace. Enfin, la technologie d'audit change également dans son ensemble.

Deuxièmement, la relation auditeur/audité est aussi dégradée par le recours au télétravail, car il y a une perte de richesse d'information (moins d'information « soft ») du fait du recours à

la communication numérique. Le hasard de la machine à café, qui permettait de recueillir des informations cruciales disparaît.

Troisièmement, l'équilibre vie privée/vie professionnelle des auditeurs est remis en question. Ces trois résultats contribuent de manière significative à la littérature sur l'audit, particulièrement sur l'audit en télétravail.

Sur un plan managérial, cette étude tire donc le signal d'alarme en ce qui concerne le recours généralisé à l'audit à distance, car les trois facteurs, mis en évidence, détériorent sans aucun doute la qualité de l'audit. Il s'agirait donc de réduire le recours au télétravail en répartissant mieux la semaine de travail entre les jours passés au bureau, les journées chez le client et les moments de télétravail.

L'article présente des limites qui ouvrent certainement la possibilité de prolonger cette étude par des recherches futures complémentaires.

D'abord, nous n'avons envisagé l'impact du télétravail sur la qualité de l'audit que sous l'angle de la compétence des auditeurs. Il se peut que le télétravail ait eu un effet, aussi minime soit-il, sur l'indépendance des auditeurs.

Ensuite, si la relation auditeur/auditée a pu se dégrader par le recours au télétravail, on pourrait aussi imaginer une alternative qui consisterait à retrouver une relation aussi satisfaisante que celle qui préexistait avant la crise sanitaire. Les cabinets d'audit pourraient très bien investir dans des outils plus performants (Albitar *et al.*, 2020).

Au sujet des conséquences du télétravail sur les ressources humaines, nous n'avons pas traité les aspects liés au recrutement et à l'organisation des cabinets d'audit. Ces questions méritent intérêt et pourraient faire l'objet d'une voie de recherche complémentaire. En effet, plusieurs répondants ont spontanément expliqué les difficultés de recrutement qu'ils rencontrent et comment le recours au télétravail devient, pour certains cabinets, un argument de recrutement. Ce sujet pourrait donner lieu à des recherches complémentaires, notamment en s'intéressant au point de vue des jeunes auditeurs afin d'évaluer dans quelle mesure la stratégie de « télétravail » du cabinet dans lequel ils postulent, joue sur leur intention de candidater ou pas.

Sur les conflits vie privée/vie professionnelle qui sont présentés par une majorité de nos répondants comme une des grandes conséquences du télétravail, il pourrait être intéressant de mener une étude quantitative fondée sur l'échelle de mesure de Netemeyer *et al.* (1996) : l'objectif serait à la fois de connaître, pour les auditeurs, la composition des conflits (WIF ou

FIW) et, pour chaque conflit, de comparer la situation « travail en présentiel » versus « le travail en distanciel ».

Annexes du troisième chapitre

Annexe 3-1: Guide entretien

Date :
Mode : présentiel ? téléphonique ? vidéoconférence ?
Lieu :
Nom du répondant :

En vert les questions dites « de relance ».

Propos introductif :

Rappel de la démarche scientifique

Consentement pour enregistrement

Profil de la personne interrogée (notamment en lien avec le télétravail)

- Profil : (Associé ? Commissaire Aux Comptes seul/ Commissaire Aux Comptes et expert-comptable ? / Collaborateur)
- Sexe :
- Date de début d'activité :
- Type de cabinet :
- Taille :
- Typologie de clientèle :
- Secteur d'activité :
- Avez-vous introduit le télétravail avant la crise ?
- Avez-vous maintenu le télétravail après la crise ?
- Est-ce que la situation de télétravail a été globalement appréciée par les collaborateurs ?

NB : les questions en vert sont les questions de relance vouées à être posées uniquement dans le cas où le répondant n'évoquerait pas, spontanément le thème.

Partie 1 : Généralités sur le télétravail dans votre cabinet d'audit

1.1. De quelle manière avez-vous mis en place le télétravail pour vos activités d'audit ?

- Quels dossiers ?
- A tous confinements ?
- Quelles tâches avez-vous maintenues en présentiel ?

1.2. A combien estimez-vous la part que le télétravail représente sur l'activité du cabinet ?

- au plus fort de la crise ?

- actuellement ?

1.3. A combien estimez-vous la part que le télétravail représente chez vos clients ?

1.4. Avez-vous rencontré des difficultés particulières dans la pratique du télétravail ?

- Technologiques ?
- Coût ?
- Freins au changement ?
- En termes de management ?

1.5. Quelles difficultés particulières avez-vous relevé du fait que les clients étaient, eux aussi, en situation de télétravail ?

1.6. Quels avantages avez-vous pu retirer de la pratique du télétravail ?

Partie 2 : Impact du télétravail sur la Qualité de l'Audit ?

2.1. Dans quelle mesure le télétravail a eu des conséquences sur vos missions d'audit ?

- Pourquoi ?

2.2 Pensez-vous que la qualité de vos audits a été impactée ?

2.3. Dans quelle mesure les relations avec vos clients ont-elles été modifiées ?

- Quel type d'informations avez-vous eu le plus de mal à collecter ?
- La « Soft » information définie comme les informations obtenues par voie informelle

2.4. Dans quelle mesure le télétravail a-t-il modifié vos capacités à mener à bien vos missions d'audit ?

- Technologique ?
- Modification modalités révision
- Certains cycles/contrôles non réalisables en télétravail ?
- Amélioration de la compétence grâce à de nouveaux outils

Après avoir abordé les conséquences du télétravail sur la qualité de l'audit, nous souhaitons dans cette dernière partie connaître les conséquences du télétravail sur le scepticisme professionnel.

Annexe 3-2: Codebook issu du logiciel Nvivo

Nom	Description
0. Avis général sur télétravail	
0.1.Critique sur le Télétravail	Ce code sert à recenser les propos relatifs à des critiques générales du télétravail.
0.2.Favorable au télétravail	Ce code sert à recenser les propos favorables au télétravail.
0.3.inquiétude pour l'avenir	Ce code permet de recenser les propos qui se projettent et qui révèlent des inquiétudes
0.4.Qualité de l'audit dégradée	Ce code recense les propos relatifs à la qualité de l'audit dégradée quand l'audit est en télétravail
0.4.1. OUI QA dégradée	Si l'utilisateur pense que la qualité de l'audit a été dégradée en contexte de télétravail
0.4.2. NON QA non dégradée	Si l'utilisateur pense que la qualité de l'audit n'a pas été dégradée en contexte de télétravail
1. Organisation du Cabinet et Télétravail	
1.1. Description modalités du Télétravail	Ce code permet de recenser comment le cabinet a organisé le télétravail (nb de jours...) avec un aspect chronologique dans les sous nœuds (avant crise, au plus fort de crise, actuellement)
1.1.1. Avant la crise	Ce code recense les propos sur l'organisation du télétravail pendant les confinements (= nb de jours, quand, comment ?)
1.1.2. PendantConfinement	Ce code recense les propos sur l'organisation du télétravail pendant les confinements (= nb de jours, quand, comment ?)
1.1.3. Situation Actuelle	Ce code recense les propos décrivant comment est organisé le télétravail actuellement dans le cabinet (nb de jours, quand ? Règle...)
1.1.4. EcartRéalitéThéorie	Ce code recense les propos mettant en évidence un écart entre ce que l'accord de télétravail prévoit et ce qui se fait dans la pratique
1.2. Aspect Technique	
1.2.1. Absence Difficultés Techniques	
1.2.2. Difficultés techniques	
1.3. Aspect Financier	Ce code permet de recenser les propos liés aux conséquences financières du télétravail pour le cabinet.

Nom	Description
2. Relation Clients	
2.1. Dégradation De La Relation Clients	Ce code recense les propos relatifs aux conséquences négatives selon les clients : les clients ont moins confiance, sont méfiants... Les aspects liés à la collecte d'information sont dans d'autres codes ad hoc
2.2. Pas d'Impact Sur Relation Client	Ce code sert à recenser les propos qui montrent que le passage au télétravail n'a pas eu d'impact (ni positif ni négatif) sur la relation client
2.3. Honos Et Frais De Déplacement	Ce code recense les propos relatifs aux Honoraires et Frais de déplacement en contexte de télétravail
2.4. Obtention Documents	Ce code recense les propos qui évoquent les problématiques liées à l'obtention de documents de la part des clients dans le contexte du télétravail
2.5. Perte de Soft Information	Ce code recense tous les aspects liés aux pertes de « soft information » du style « plus de discussion machine à café »
3. Ressources Humaines	
3.1. Management des équipes	
3.1.1. Difficultés à Manager	
3.1.2. Méfiance des Chefs envers les Salariés	Ce code recense les propos montrant que certains managers étaient méfiants, ne faisaient pas confiance aux collaborateurs en télétravail
3.1.3. Travail En Équipe	
3.2. Recrutement	Ce code recense les conséquences du télétravail sur le recrutement des collaborateurs
3.3. Compétence et formation	
3.3.1. Compétence des collaborateurs Dégradée	Ce code recense les propos relatifs aux conséquences du télétravail sur la compétence du télétravail (a priori tous les propos sont négatifs, si des positifs apparaissent un autre code sera créé)
3.3.2. Formation terrain	Ce code recense les propos sur les conséquences du télétravail en termes de formation terrain.
3.4. Isolement Pendant Crise	Ce code recense les propos qui traitent de l'isolement (physique ou psychologique) ressenti par la crise par les collaborateurs du cabinet

Nom	Description
4. WorkLifeBalance	
4.1. Vie Perso	Ce code recense les propos relatifs aux conséquences du télétravail sur la vie personnelle, il est subdivisé en deux sous codes (avantage/inconvénient)
4.1.1. Avantage Pour Vie perso	Les éléments générant des avantages pour la vie personnelle en contexte de télétravail
4.1.2. Inconvénient Vie Perso	Les éléments générant des inconvénients pour la vie personnelle en contexte de télétravail
4.2. Vie Pro	Ce code recense les propos relatifs aux conséquences du télétravail sur la vie professionnelle, il est subdivisé en deux sous codes (avantage/inconvénient)
4.2.1. Avantage Vie Pro	Les éléments générant des avantages pour la vie professionnelle en contexte de télétravail
4.2.2. Inconvénient Vie Pro	Les éléments générant des inconvénients pour la vie professionnelle en contexte de télétravail
9. Divers	
Définition Télétravail	Ce code recense les propos des auditeurs qui ont donné leur définition du télétravail avec notamment l'idée que pour les auditeurs le télétravail c'est à la fois ne plus aller au bureau et ne plus aller chez le client
Spontanéité	

CHAPITRE 4. LES CABINETS NON-BIG ET LA DIGITALISATION : UNE EVOLUTION NECESSAIRE MAIS QUI PRESENTE DES RISQUES

Introduction

« L'innovation au service de nos collaborateurs et de la qualité de nos missions compose l'ADN de notre cabinet nouvelle génération. L'optimisation et la standardisation des activités administratives ou normatives concourent à la sécurisation de nos activités et la valorisation du savoir-faire de nos équipes au bénéfice des missions. La considération de la dimension humaine contribue à la qualité de vie au travail ».²⁸ C'est par ces mots que Grant Thornton France, cabinet d'audit de taille intermédiaire, annonce mi-mars 2023 mettre en place un partenariat avec Aezan, cabinet de conseil en digitalisation des processus.

Consciente de la nécessité de généraliser de tels partenariats, la CNCC a lancé en 2018 un « hackathon pour faire émerger et promouvoir des projets innovants qui accélèrent la transformation de la profession »²⁹. Ceci constitue la preuve, s'il était nécessaire, que la question de la digitalisation ne concerne pas seulement certains cabinets, mais s'adresse bien à l'intégralité des acteurs de cette profession.

Le monde est digital, les entreprises le sont, les états financiers sont issus de processus digitaux, les auditeurs ne peuvent pas ignorer ce paramètre et doivent intégrer ces outils dans

28 [Grant Thornton et Aezan signent un partenariat pour l'utilisation de Génédoc.](#)

29 Selon le site de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes : Actualité - CNCC.

leurs propres pratiques (Castka et Searcy, 2021). De plus les « *problèmes turbulents* » que notre société connaît actuellement nécessitent une régulation et une surveillance accrues (Ansell et al., 2021) qui relève de la responsabilité de l'ensemble des cabinets d'audit. Si l'adoption de la digitalisation par les cabinets d'audit et notamment les Non-Big ne peut pas être radicale, mais bien incrémentale (Fotoh et Lorentzon, 2021), elle est aujourd'hui une nécessité : mener une recherche sur ce thème trouve donc tout son sens. Parmi les articles consacrés à la digitalisation dans les cabinets d'audit, Krieger et al. (2021) mettent en évidence que la digitalisation recouvre deux dimensions : « *la digitalisation de la gestion de la mission* » (communication avec le client, matérialisation des travaux...) d'une part et la « *digitalisation des tâches d'audit* » d'autre part (obtention d'éléments probants, gestion du risque d'audit...) ³⁰. Nous proposons de retenir cette dichotomie de la digitalisation de la mission d'audit qui nous permettra de vérifier si ces deux composants sont clairement identifiés et mobilisés par les cabinets d'audit.

Selon le suivi du marché réalisé par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2023), les cinq plus grands réseaux d'audit détiennent seulement un quart des mandats d'audit légal en France en 2021 ³¹. Ainsi, près de trois quarts des mandats sont détenus par des cabinets Non-Big (dont 5% par les 5 réseaux suivants selon le même rapport), alors même que la littérature académique consacrée aux cabinets Non-Big est particulièrement limitée.

Ce paradoxe est d'autant plus fort que trois raisons majeures doivent conduire à s'intéresser aux cabinets Non-Big. Une raison légale d'abord : la réforme européenne de l'audit de 2016 a fortement modifié les règles d'audit créant de nouveaux challenges pour cette « *profession controversée* » (Kend et al., 2023), challenges qui concernent aussi bien les Big que les Non-Big. De plus, l'adoption au printemps 2019 de la loi PACTE a eu des conséquences importantes sur les cabinets d'audit Non-Big puisque le relèvement des seuils de nomination d'un Commissaire Aux Comptes (CAC) fait sortir du champ de l'audit légal de nombreuses entreprises qui étaient principalement auditées par des cabinets de type Non-Big. Une raison sociétale ensuite, puisque la crise sanitaire a changé en profondeur les modes de travail des cabinets, rendant le télétravail obligatoire. La crise sanitaire a profondément modifié les pratiques d'audit, rendant les précédentes « *obsolètes et vulnérables* » (Castka et Searcy, 2021). Le recours au télétravail présente des avantages et devient une composante essentielle pour les cabinets d'audit (Farcane et al., 2022). La Covid-19 a fait naître un « *new normal* » (Barrett

³⁰ Traduction par nos soins.

³¹ Dans son rapport de suivi du marché du contrôle légal le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) intègre un cabinet d'audit intermédiaire aux Big et raisonne ainsi sur les « cinq plus grands réseaux ».

Ao, 2022) vers lequel les cabinets d'audit doivent évoluer et auquel les chercheurs doivent s'intéresser (Albitar *et al.*, 2020). Une raison économique enfin, puisqu'en période de crise économique, les entreprises peuvent avoir tendance à manipuler leur résultat comptable, et à choisir des cabinets proposant des audits de moindre qualité (Hurley *et al.*, 2021) alors même que la responsabilité des cabinets est la même quelle que soit leur taille. L'enjeu pour les cabinets Non-Big est donc encore plus fort.

Afin de clarifier le positionnement de notre recherche, il convient de préciser que, même si les missions menées par les auditeurs légaux ne se limitent pas à la certification des comptes, prévue par l'article L823-9 du Code de commerce, celle-ci reste leur première mission et joue un rôle majeur pour la qualité de l'information financière (Piot, 2005). Notre étude se focalisera donc sur les conséquences de la digitalisation en matière de certification des comptes, sans traiter les opportunités qu'elle présente pour les missions autres que la certification.

En partant du positionnement précisé plus haut et en tenant compte des résultats des recherches précédentes, notamment de Manita *et al.* (2020), nous formulons notre question de recherche de la façon suivante :

Comment la digitalisation impacte-t-elle la certification des comptes pour les cabinets d'audit Non-Big ?

Plus précisément nous déclinons cette question en trois sous questions.

Tout d'abord, nous **nous intéresserons à la définition de la digitalisation selon les auditeurs**. Nous nous attacherons à obtenir la définition fournie par les auditeurs puis à les mettre en parallèle avec les définitions issues de la littérature. De plus, nous identifierons les principaux composants de la digitalisation selon les auditeurs.

Ensuite, **nous mesurerons le degré d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation**. A ce stade, nous veillerons à les positionner sur chaque composant de la digitalisation précédemment identifié et à les comparer notamment en termes de taille.

Enfin, nous identifierons **les principaux impacts de la digitalisation pour le métier d'auditeur en cabinet Non-Big**.

Pour répondre à notre question de recherche, nous montrerons, dans une première partie, comment la digitalisation des cabinets est traitée dans la littérature. Nous exposerons dans une deuxième partie la méthodologie suivie pour collecter et traiter les données. Nos résultats seront présentés en troisième et feront l'objet, en quatrième et dernière partie, d'une discussion.

1. Revue de littérature et cadre d'analyse

Après avoir défini les principaux concepts mobilisés dans cette recherche (§1.1), nous préciserons dans quel cadre de recherche nous nous positionnons (§1.2).

1.1 Une recherche axée sur des concepts

Pour répondre à nos sous-questions de recherche, nous structurons notre revue de littérature en trois temps. Dans un premier temps, nous présenterons les recherches relatives à l'état d'avancement des cabinets en matière de digitalisation (§1.1.1), avant de nous intéresser aux recherches portant sur les opportunités que la digitalisation offre aux cabinets d'audit (§1.1.2). Enfin, nous exposerons les principales menaces de cette digitalisation pour la profession d'auditeur (§1.1.3).

1.1.1. État d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation

Les cabinets d'audit semblent ne pas avoir d'autre choix que de se digitaliser. D'ici 2026, plus de la moitié des auditeurs sera concernée par les nouvelles technologies (Van Den Broek et Van Veenstra, 2018), ce qui impactera directement les fonctions d'audit.

Ainsi pour faire face à ces nouvelles obligations tout autant que ces nouvelles possibilités, les Big ont investi massivement dans le déploiement d'outils spécifiques. C'est le cas de KPMG avec IBM Watson, de PricewaterhouseCooper avec Halo ou encore de Deloitte qui a développé la gamme Argus (Kokina et Davenport, 2017).

La question relative à l'adoption des outils digitaux en fonction de la taille des cabinets d'audit ne trouve pas de consensus dans la littérature. Pour certains, seuls les grands cabinets ont adopté, à ce jour, la digitalisation complète de l'audit (Krieger *et al.*, 2021), ce qui a creusé l'écart sur la qualité d'audit à la faveur des Big (Lugli et Bertacchini, 2022). Pour d'autres, les cabinets de taille intermédiaire adoptent également la digitalisation qui n'est plus un avantage réservé aux Big (Lowe *et al.*, 2018). Notre recherche a pour objectif d'éclaircir ce point et de permettre de mieux conclure sur le clivage, supposé, entre les cabinets Big et Non-Big.

1.1.2. La digitalisation : des avantages indéniables pour les auditeurs

La recherche académique fournit plusieurs exemples de la façon dont les auditeurs peuvent utiliser les outils digitaux dans leurs travaux. Cela peut se faire, par exemple, grâce à des assistants vocaux (ex : Alexa de Amazon) pour faciliter leur travail tout au long de la mission : allant de la planification de l'audit, à la récupération des données des exercices précédents, au contrôle des créances clients, le tout grâce à une commande vocale telle que : « *Alexa, give me a list of customers with receivables older than 60 days* » (Burns et Igou, 2019). Le simple fait de passer du papier au digital modifie la façon dont les audits sont menés (Krahel et Titera, 2015).

Les auditeurs peuvent aussi utiliser la digitalisation pour améliorer leurs pratiques professionnelles avec un champ des possibles très vaste. Parmi les différentes conséquences possibles pour la certification des comptes, deux impacts majeurs sont à considérer : l'audit en continu et l'accès au Big-data qui devrait permettre de réaliser un « full audit ».

1.1.2.1. La possibilité de faire un « audit en continu »

Parmi les différentes possibilités offertes par la digitalisation figure l'audit dit « en continu » pour lequel nous retenons la définition de Woodroof et Searcy (2001) : « *un service d'assurance où le temps entre la survenance d'événements sous-jacents à un sujet particulier et l'émission de l'opinion d'un auditeur sur la fidélité de la représentation d'un client sur le sujet est éliminé* ». Cette définition est en lien avec celle des instances professionnelles américaines : (the) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) et canadiennes : (the) Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) pour qui l'audit en continu est « *une méthode qui permet à l'auditeur de fournir une assurance sur un sujet presque simultanément, ou très peu de temps après, la survenance des faits en question*³² ».

Dès son article pionnier sur l'audit en continu, Vasarhelyi (1991) a montré son intérêt qui constituerait un « *nouveau paradigme* » (Hazar, 2021) et permettrait de développer la compétence des auditeurs (Rezaee *et al.*, 2016). Cependant peu d'études s'intéressent à l'intégration de cette possibilité par les auditeurs externes, de même semble-t-il, que par les entreprises (Wagner, 2016). Dans leur étude bibliométrique portant sur 256 articles, Lamboglia *et al.* (2021) mettent en évidence 3 grands clusters de recherche sur l'audit en continu : un premier cluster relatif à l'adoption du « *continuous audit et du continuous monitoring* » dans la

32 Traduction par nos soins.

profession d'auditeur, un deuxième cluster qui traite de l'utilisation des logiciels et outils par la profession d'auditeur et un dernier consacré au système d'information de l'audit.

Le deuxième champ d'étude sur lequel portent les recherches sur l'audit en continu est celui de l'audit interne. Deux études principales récentes ont porté sur l'apport de l'audit en continu pour l'auditeur interne, confirmant que l'audit en continu permet de lutter contre la corruption (Cardoni *et al.*, 2020) et de garantir la conformité fiscale (Codesso *et al.*, 2020).

1.1.2.2. Le « full audit » devient envisageable

Les motivations à la mise en place d'audits fondés sur le Big data seraient de deux natures : professionnelle d'une part et institutionnelle d'autre part (Dagilienė et Klovienė, 2019).

Au plan professionnel d'abord, le développement du Big data chez les entreprises auditées et l'accès à ces données « de masse » par les auditeurs devrait leur permettre de passer d'un audit réalisé par échantillonnage à un « full audit » dans lequel les auditeurs pourraient contrôler l'intégralité des opérations. Le recours au Big Data procure aux auditeurs des opportunités quasiment sans limite pour procéder à des analyses et des prédictions avec le passage à une analyse des transactions suivies, puis des tests détaillés sur les anomalies détectées (Appelbaum *et al.*, 2020). Par exemple, cela améliore les preuves d'audit qu'elle rend « *suffisantes, plus fiables et pertinentes* » (Yoon *et al.*, 2015). C'est au processus de production des données que l'audit pourrait se concentrer désormais, plus qu'à la présentation des données financières elles-mêmes (Krahel et Titera, 2015).

1.1.3. La digitalisation : des menaces que les auditeurs ne peuvent ignorer.

Si l'adoption de la digitalisation par les cabinets d'audit présente de nombreux avantages, elle n'est, cependant, pas exempte de dangers.

Trois grandes limites semblent pouvoir être retenues selon (Alles, 2015) : des questions d'accès aux outils et à la technologie, des aspects réglementaires et enfin des contraintes de concurrence et marché.

Tout d'abord des difficultés d'accès aux outils : en effet, un algorithme mal compris pourrait conduire à de mauvaises conclusions de la part de l'auditeur (Munoko *et al.*, 2020).

Ensuite, la digitalisation pose des questions réglementaires. La profession d'auditeur étant une profession réglementée, cette question fait aussi référence à la dimension déontologique de l'utilisation de la digitalisation. Plusieurs études ont porté sur les risques des nouvelles technologies sur l'éthique de l'auditeur (Tackett et Wolf, 2011), d'autres plus récentes se sont orientées sur la question du recours à l'intelligence artificielle (Munoko *et al.*, 2020). De plus la question du jugement professionnel de l'auditeur est questionnée face à la quantité importante de données obtenues grâce à ces nouvelles technologies (College of Accounting, University of Cape Town, South Africa *et al.*, 2020) et face au risque d'exacerbation des biais de jugement des auditeurs (Rose *et al.*, 2017).

S'agissant, pour finir, de la question de concurrence et de marché, le recours à la digitalisation présenterait une « face sombre » qui pourrait mener à « *la déqualification de la comptabilité et la colonisation de nouvelles zones de services* » (Gardner et Bryson, 2021).

1.2 Une recherche ancrée dans un existant

Nous menons notre recherche dans la lignée de l'article de Manita *et al.* (2020) dont nous présentons les caractéristiques et apports.

Cette étude a été menée juste avant la crise sanitaire auprès de 18 auditeurs expérimentés travaillant dans de grands cabinets d'audit français.

Les auteurs rappellent que l'audit est perçu comme un mécanisme de gouvernance à travers ses trois « rôles traditionnels » que sont le rôle de surveillance, d'information et d'assurance, tous trois retenus dans un contexte de théorie de l'agence et de conflits potentiels entre les managers et les Associés. Ils soulignent aussi que la digitalisation fait naître de nouvelles possibilités pour les auditeurs et crée alors un nouveau rôle pour les auditeurs qui devra « rassurer l'Associé » dans de nouvelles dimensions telles que la cybersécurité et la responsabilité sociale et environnementale (RSE)...

Adoptant une démarche qualitative fondée sur la théorie ancrée, les auteurs ont interrogé les auditeurs de 5 grands cabinets d'audit sur leur perception des impacts de la digitalisation sur leur métier grâce à des entretiens semi-directifs.

Leurs recherches ont mis en évidence les résultats présentés dans l'Encadré 4-1 : Les conséquences de l'audit digital selon Manita *et al.* (2020).

Encadré 4-1 : Les conséquences de l'audit digital selon Manita et al. (2020)

1. Une pertinence accrue de l'audit
2. De nouveaux services permis
3. Une augmentation de la qualité de l'audit pour 3 raisons
 - Une amélioration des données du client qui permet une analyse plus efficace
 - La mise en place de l'audit en continu
 - La fin de l'échantillonnage (= sampling) au profit d'un accès à l'intégralité des données (=full audit)
4. Un nouveau profil d'auditeur
5. Une culture de l'innovation développée dans les cabinets

Adapté de Manita et al. (2020)

Leurs résultats montrent que le recours à la digitalisation, dans les grands cabinets d'audit, permet une amélioration de la qualité de l'audit.

Les auteurs soulignent cependant que leurs travaux doivent être complétés par une étude consacrée aux cabinets de type Non-Big ; tel est justement l'objectif de notre recherche. Nous nous positionnons dans leur lignée, mais nous nous en différencions à différents titres comme nous le présenterons dans l'exposé de notre méthodologie.

2. Collecte et analyse des données

Afin de répondre à notre question de recherche, nous avons procédé en deux temps en adoptant une méthode dite « mixte », telle que définie par Creswell et Plano Clark (2011) : « Une approche de recherche dans les sciences sociales, du comportement ou de la santé, dans laquelle le chercheur recueille des données à la fois quantitatives (par questionnaires) et qualitatives (entretiens ouverts), intègre les deux, et formule des interprétations basées sur les forces combinées des deux types de données, pour comprendre des problèmes de recherche ».

Nous présenterons successivement les deux modes de collecte de données (§2.1) avant d'explicitier notre méthode d'analyse desdites données (§2.2).

2.1 Une collecte de données hybride

Notre avons collecté les données de deux manières : dans un premier temps, nous avons mené des entretiens ouverts avec des auditeurs travaillant dans des cabinets Non-Big (§2.1.1), puis nous avons établi et diffusé un questionnaire en ligne (§2.1.2).

2.1.1. Une première collecte exploratoire par entretiens

Pour la première étape de notre collecte de données, nous avons fait appel à notre réseau professionnel afin de contacter des auditeurs travaillant dans des cabinets Non-Big. Le premier entretien, réalisé en fin d'année 2022, concernait un représentant d'une Compagnie Régionale des Commissaires Aux Comptes. L'objectif de cet entretien était triple : d'abord nous assurer que le sujet de recherche présentait un intérêt pour la profession, ensuite échanger sur les pratiques CAC du ressort de sa CRCC et enfin obtenir les coordonnées de cabinets à des stades d'avancement de digitalisation différents pour pouvoir les contacter. Il nous importait que les répondants aient des niveaux d'expérience et de responsabilité différents afin de cerner l'intégralité des sujets liés à la digitalisation des cabinets. Comme le montre le Tableau 4-1, nous avons interrogé un auditeur totalement débutant, des chefs de mission qui ont en moyenne 10 ans d'expérience, mais aussi des Associés ayant plus de 20 ans de pratique d'audit.

Tableau 4-1 : Liste des entretiens menés

	Sexe	Organisme ou taille du cabinet	Fonction exercée	Expérience en audit	Durée de l'entretien
E1	H	Représentant d'une CRCC			2 heures
E2	H	Petit cabinet	CAC associé	20 ans	2 heures
E3	H	Petit cabinet	CAC associé	20 ans	1 heure
E4	F	Petit cabinet	CAC associé	Plus de 30 ans	1 heure
E5	H	Petit cabinet	CAC associé	10 ans	1 heure
E6	F	Cabinet intermédiaire	Collaboratrice confirmée	5 ans	1 heure
E7	F	Petit cabinet	Directrice pôle audit	14 ans	1 heure
E8	H	Petit cabinet	Stagiaire audit	1 an	1 heure
E9	H	Petit cabinet	Directeur pôle audit	10 ans	1 heure
E10	H	Petit cabinet	Chef de mission audit	10 ans	1 heure
E11	H	Petit cabinet	Chef de mission audit	10 ans	1 heure
E12	H	Petit cabinet	Chef de mission audit responsable du digital dans le cabinet	10 ans	1 heure

Dans le contexte d'une méthode mixte et avec une phase confirmatoire par questionnaire, la question de la saturation et donc du nombre d'entretiens à mener a moins de sens. Cependant, nous avons vérifié, à l'issue des derniers entretiens, qu'aucune idée majeure nouvelle n'apparaissait et que nous pouvions donc arrêter la phase exploratoire à l'issue de ces 11 entretiens pour passer à la phase confirmatoire par questionnaire.

Ces autres entretiens de type ouvert, comme préconisé par Creswell et Plano Clark (2011) dans le cadre de méthodes mixtes, ont été menés début 2023. Nous avons utilisé un guide d'entretien qui ne contient que les grandes thématiques à aborder, sans avoir rédigé de questions particulières au sein de chaque grande thématique. Pour la construction de notre guide d'entretien, nous nous sommes inspirés de Manita *et al.* (2020) en adaptant leur guide d'entretien à notre question de recherche et à la typologie de cabinets visés, comme présenté dans le Tableau 4-2.

Tableau 4-2 : Structure du guide d'entretien en lien avec celui de Manita *et al.* (2020)

Partie	Article de Manita <i>et al.</i> (2020)	Notre article
1	Place du numérique dans les cabinets d'audit (définition, opportunités et menaces, impact sur la culture des cabinets d'audit et sur leur système d'information interne),	Partie inchangée et conservée en l'état
2	Digitalisation et transformation du métier d'auditeur (impact de la digitalisation et de l'analyse des données sur le métier d'auditeur, impact sur la sécurité des données, stratégie interne de mise en œuvre, avantages et contraintes de la digitalisation de leurs clients),	Partie inchangée et conservée en l'état
3	Stratégie du cabinet d'audit pour adopter les technologies digitales (quelle stratégie adopter pour devenir un expert du digital ?, stratégie de différenciation, stratégie d'accompagnement clients),	Partie supprimée car nous traitons les cabinets non-big dans lesquels ces questions sont moins clairement posées. De plus nous nous adressons aux collaborateurs de tous niveaux, et tous n'ont pas d'information sur ce niveau stratégique.
4	Stratégie digitale sur le recrutement et la formation (impact sur les politiques de recrutement et de formation).	Partie inchangée et conservée en l'état
5	Impact des progrès technologiques dans le processus d'audit sur la gouvernance d'entreprise : L'audit jouera-t-il mieux son rôle de mécanisme de gouvernance ? Par ailleurs, comment l'audit de demain améliorera-t-il la qualité de l'information comptable et la prise de décision des parties prenantes ?	Partie modifiée pour être adaptée à notre question de recherche : impact de la digitalisation sur la qualité de l'audit.

Ainsi, nous reprenons le travail et les conclusions de Manita *et al.* (2020) en les adaptant à notre contexte, les cabinets Non-Big et à notre question de recherche.

Ces entretiens ont été faits par visioconférence et nous avons obtenu l'autorisation de les enregistrer afin de les retranscrire dans leur intégralité. Nous avons ensuite procédé à leur codage comme expliqué au paragraphe 2.2.

2.1.2. Une seconde collecte confirmatoire par questionnaire

Après avoir analysé nos entretiens, nous avons fait émerger les idées principales et avons construit un questionnaire dont la structure est présentée au Tableau 4-3. L'intégralité des questions figurent, quant à elles, en Annexe 4-1.

Tableau 4-3 : Structure du questionnaire sur la digitalisation

Thèmes		Nombre de questions
Préambule : profil du répondant		7
1	Place du numérique dans le cabinet d'audit (définition, opportunités et menaces, estimation du degré d'avancement du cabinet sur les différents items)	8
2	Digitalisation et transformation du métier d'auditeur (outils utilisés, impacts sur le métier, rôle des organismes de contrôle)	5
3	Digitalisation des missions et impacts sur le recrutement et la formation (impact sur les profils recrutés, quel processus de formation)	3
4	Digitalisation et impacts sur la qualité de l'audit	5
5	Impact de la digitalisation sur l'expectation Gap (définition de l'expectation gap, liens entre digitalisation et expectation gap)	2
Total		30

Ainsi, comme le montre le Tableau 4-3, la structure générale du questionnaire est la même que celle des entretiens exploratoires que nous avons menés. Cependant, nous avons tenu compte des apports des entretiens pour insérer, dans le questionnaire, des thèmes complémentaires. Par exemple, plusieurs auditeurs interrogés ont évoqué, spontanément, l'impact de la digitalisation sur l'expectation gap. Ce point n'avait pas été identifié lors de l'élaboration de notre guide d'entretien. Cependant, ce thème ayant été évoqué par plusieurs auditeurs, nous l'avons inclus dans la partie 5 de notre questionnaire.

Ce questionnaire a été créé et administré en utilisant le logiciel Qualtrics.

Pour assurer une plus grande fiabilité à notre questionnaire, nous avons reformulé certaines questions pour vérifier que les réponses fournies étaient cohérentes. Par exemple, la question 9.4 « comment situez-vous votre cabinet en termes de data analyse » et la question 9.6 « comment situez-vous votre cabinet en termes de data analyse des fichiers de vos clients ? » présentent des similitudes. Nous avons éliminé de notre échantillon les personnes pour lesquelles un écart supérieur à 1 a été constaté entre la question 9.4 et la question 9.6.

Enfin, pour les personnes ayant indiqué dans le questionnaire leurs coordonnées et/ou leur identité (nom, mail...), nous avons procédé à une triangulation des données en vérifiant, notamment sur les réseaux sociaux. Nous nous sommes assurés que les personnes travaillaient bien dans des cabinets d'audit et que les informations fournies relatives au sexe et au nombre d'années d'expérience étaient pertinentes.

Nous avons obtenu 151 réponses à notre questionnaire en ligne. Après élimination des réponses incomplètes et/ou incohérentes, nous avons retenu **129 réponses exploitables**.

Parmi ces 129 réponses, 15 ont été données par des auditeurs travaillant dans des Big. Nous avons conservé ces 15 réponses pour nos deux premières questions de recherche : la définition de la digitalisation par les auditeurs et le degré d'avancement des cabinets. En revanche, pour notre troisième question de recherche, nous avons supprimé ces 15 réponses pour nous concentrer sur les cabinets Non-Big et l'impact de la digitalisation pour leur métier d'auditeur.

Le profil de nos répondants est présenté dans la Figure 4-1 ci-dessous.

Figure 4-1 : Profil des répondants au questionnaire

	nombre	%
Big	15	12%
Intermédiaire	61	47%
Petite taille	53	41%
total	129	

	nombre	%
Homme	76	59%
Femme	53	41%
total	129	

	nombre	%
< 5 ans	42	33%
5 à 10 ans	19	15%
10 à 20 ans	37	29%
> 20 ans	31	24%
total	129	

	nombre	%
<20%	30	23%
20 à 50%	18	14%
> 50%	81	63%
total	129	

	nombre	%
Auditeur junior	37	29%
Auditeur senior	8	6%
Chef de mission/manager	15	12%
Associé	69	53%
total	129	

Le profil de nos répondants conduit à formuler plusieurs commentaires.

S'agissant tout d'abord de la taille du cabinet, on notera que la part de répondants travaillant dans des cabinets dits « Big » est faible (moins de 12%). Cela s'explique, a priori, par le sujet traité, et cela constitue un avantage pour notre recherche qui ne vise pas à s'intéresser aux cabinets Big, mais aux cabinets de petite taille ou de taille intermédiaire.

Concernant la répartition de nos répondants par sexe, les femmes représentant un peu plus de 40% de nos répondants. S'il est difficile d'avoir des statistiques par genre pour l'ensemble des auditeurs, on soulignera, malgré tout, que la part des femmes parmi les CAC inscrits est très inférieure à ce chiffre.

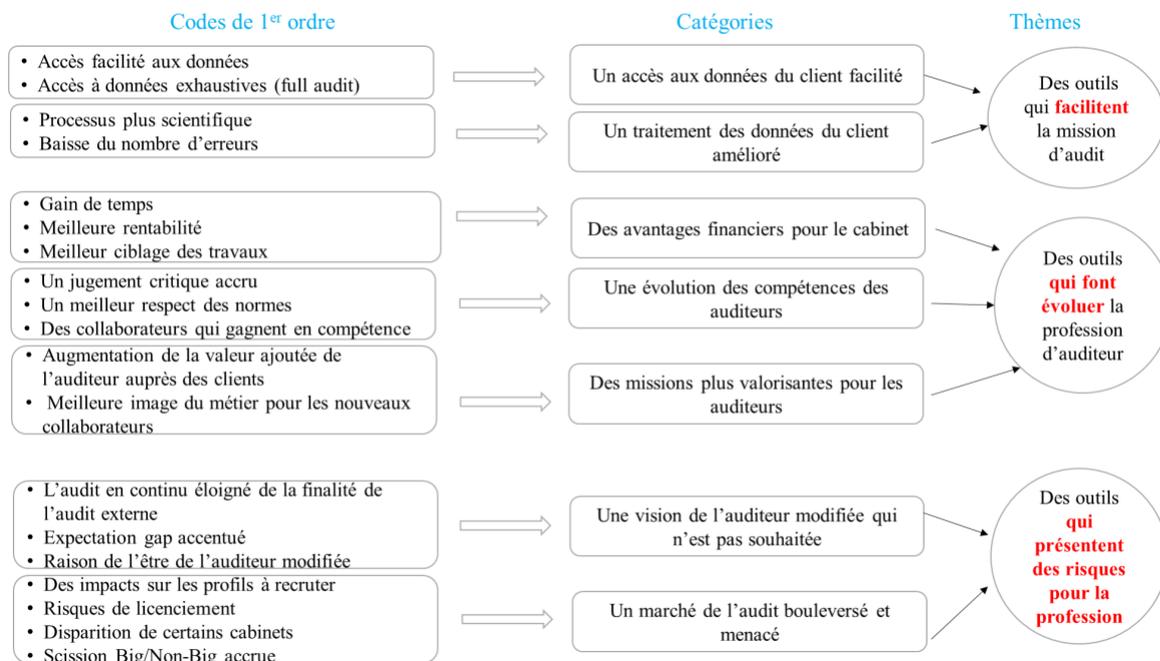
Par ailleurs, on notera que la grande majorité de nos répondants (près de 63%) consacre plus de 50% de son activité à l'audit³³.

Enfin en matière d'expérience professionnelle et de poste occupé, la répartition est presque équilibrée entre les répondants ayant moins de 10 ans d'expérience (48%) et ceux ayant plus de 10 ans (52%).

2.2 L'analyse des données

Les entretiens menés et les questions ouvertes du questionnaire ont été codés selon une approche inductive avec un codage en trois étapes inspirés de Gioia *et al.* (2013). Dans un premier temps, nous avons procédé au codage de premier ordre en établissant des codes qui résument les verbatims. Ces codes de premier ordre sont ensuite mis en relation les uns avec les autres pour faire émerger des catégories : il s'agit du codage axial. Enfin, le codage thématique consiste à faire ressortir les grands thèmes issus du codage axial. Notre démarche étant inductive, le codage se fait par des itérations entre la littérature et les verbatims, la grille de codages et les codes eux-mêmes évoluant tout au long du processus de codage. Nous présentons, en Figure 4-2, l'organisation de nos données à l'issue des étapes de codage.

Figure 4-2 : Structuration des données



33 On rappellera que les cabinets d'audit sont, pour la plupart, également des cabinets d'expertise-comptable et que les collaborateurs peuvent être amenés à exercer l'une, l'autre, ou les deux activités.

3. Résultats

Nous présentons successivement les résultats obtenus pour chaque question de recherche : la définition que les auditeurs donnent de la digitalisation (§ 3.1) ; le degré d'avancement qu'ils estiment avoir pour chaque item de la digitalisation (§ 3.2) et enfin les conséquences sur leur mission d'audit et le cabinet (§3.3).

3.1 Définition de la digitalisation

Notre première question de recherche porte sur la définition que les auditeurs ont de la digitalisation en cabinet. Pour répondre à cette question nous avons procédé en deux étapes.

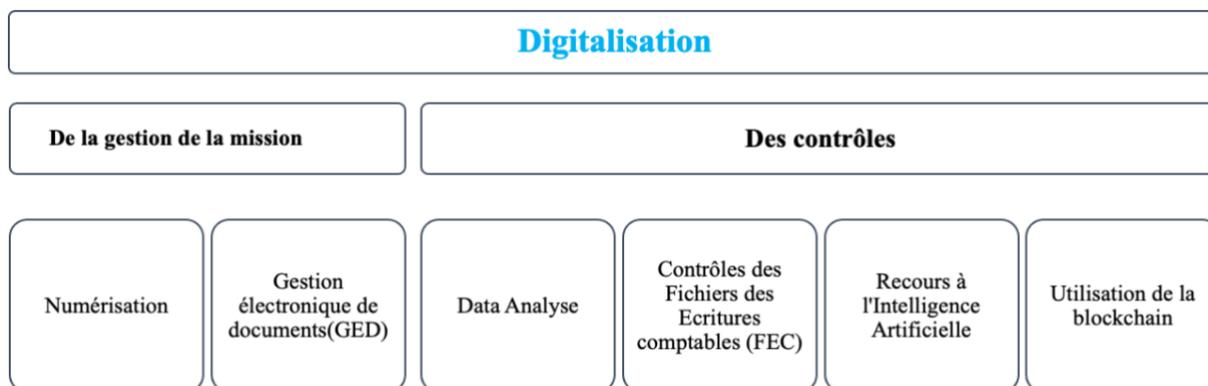
Dans un premier temps, de manière exploratoire lors des entretiens, nous avons spontanément posé la question aux répondants de ce que signifie pour eux la digitalisation : comment la définissent-ils ? de quoi est-elle composée ?

Nous citons ici la définition la plus précise et complète que nous avons obtenue : « *Ce sont tous les processus qui permettent d'éliminer la partie papier de la mission qui permettent que la mission ne puisse être réalisée à distance et pas forcément chez le client physique. (...) tous les moyens qui peuvent être mis en œuvre pour être efficace et efficient sur les travaux d'audit, sur les contrôles mis en place, puisqu'aujourd'hui c'est vrai que l'audit, il y a une grosse part d'informatique, de systèmes d'information sur les dossiers, puisque c'est aussi un risque pour beaucoup de sociétés.* » (R 12)³⁴.

Si cette définition est la plus complète obtenue, les autres répondants ont spontanément abordé différents éléments qui nous ont permis d'identifier six composantes de la digitalisation spontanément citées par nos répondants et que nous avons pu mettre en lien avec la définition de Krieger *et al.* (2021), comme le montre la Figure 4-3.

³⁴ Dans la présentation de nos résultats nous notons E x le xème répondant à nos entretiens et nous notons R x le xème répondant à notre questionnaire.

Figure 4-3 : Les 6 dimensions de la digitalisation selon nos répondants



A l’issue des entretiens, nous avons une vision de la façon dont les auditeurs de cabinets Non-Big définissent la digitalisation et ses composants.

Dans un second temps, nous avons cherché à confirmer ces premiers résultats grâce à notre questionnaire. Pour ce faire, nous avons posé la question suivante : « *Comment définiriez-vous la digitalisation dans un cabinet d’audit ?* » (Question 8). Nous avons ensuite analysé les réponses fournies en relation avec la définition de Krieger *et al.* (2021). A cette question, 34 personnes n’ont pas répondu, soit environ un quart de non-réponse. Pour les 95 réponses obtenues nous avons classé les réponses en 3 groupes : le premier groupe correspond aux réponses qui ne retiennent aucune des 2 dimensions mises en évidence par (Krieger *et al.*, 2021), le deuxième groupe correspond aux réponses qui retiennent une des 2 dimensions, enfin, le troisième groupe correspond aux réponses qui retiennent les 2 dimensions.

Tableau 4-4 : Répartition des répondants par score de définition de la digitalisation

	Dimensions de la digitalisation citées	Nombre de répondants	%
Groupe 1	Ne cite spontanément aucune des 2 dimensions	68	71%
Groupe 2	Cite spontanément une des 2 dimensions	15	16%
Groupe 3	Cite spontanément les 2 dimensions	12	13%
	Total	95	100%

Nous montrons donc que les deux dimensions identifiées par Krieger *et al.* (2021) n’apparaissent pas spontanément quand on demande aux auditeurs de définir la digitalisation.

S’agissant des répondants du groupe 2 (ceux qui ont identifié une des deux dimensions de la digitalisation), nous constatons que la dimension « digitalisation de la gestion de la

mission » a été très largement citée spontanément contrairement à la dimension « digitalisation » des contrôles.

Si l'on s'intéresse aux auditeurs qui ont cité spontanément les 2 dimensions de la digitalisation, on s'aperçoit qu'ils ont des profils très différents présentés dans le Tableau 4-5.

Tableau 4-5 : Profil des 12 répondants identifiant les 2 dimensions de la digitalisation

	Taille du cabinet	Sexe	Expérience en audit	Part de l'audit dans l'activité	Poste occupé
R8	Petit Cabinet	Homme	> 20 ans	< 20 %	Associé
R20	Big	Homme	de 10 à 20 ans	> 50 %	Associé
R29	Petit Cabinet	Homme	> 20 ans	de 20 à 50%	Associé
R36	Big	Femme	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior
R37	Petit Cabinet	Femme	de 10 à 20 ans	> 50 %	Associé
R43	Petit Cabinet	Femme	de 10 à 20 ans	de 20 à 50%	Chef de mission/manager
R72	Cabinet intermédiaire	Femme	> 20 ans	> 50 %	Associé
R101	Cabinet intermédiaire	Femme	> 20 ans	> 50 %	Associé
R102	Cabinet intermédiaire	Femme	> 20 ans	> 50 %	Associé
R119	Big	Homme	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior
R124	Cabinet intermédiaire	Femme	de 10 à 20 ans	> 50 %	Associé
R129	Cabinet intermédiaire	Femme	< 5 ans	> 50 %	Chef de mission/manager

Ce tableau nous conduit à formuler deux remarques principales.

Tout d'abord, nous constatons que les deux tiers des répondants citant spontanément les 2 dimensions sont des femmes alors que notre échantillon contient une majorité d'H.s. Cette particularité peut avoir plusieurs explications : les femmes ont-elles plus à l'esprit les deux aspects de la digitalisation ? prennent-elles davantage le soin de définir les notions ? sont-elles plus enclines à gérer à la fois les contrôles d'audit et la gestion de la mission ? Si notre étude ne permet pas de conclure sur ces interrogations, elle ouvre la voie à des recherches futures sur ce sujet.

Par ailleurs, s'agissant du poste occupé, on note que la grande majorité des répondants de ce groupe sont des Associés (8 répondants sur 12 soit deux tiers). Sur ce point l'explication nous semble plus logique et tient à l'expérience acquise mais aussi au fait que les Associés sont ceux qui ont une vision plus « transversale » du métier portant à la fois sur les contrôles des comptes, mais aussi sur la gestion de la mission et sa planification.

3.2 Degré d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation ?

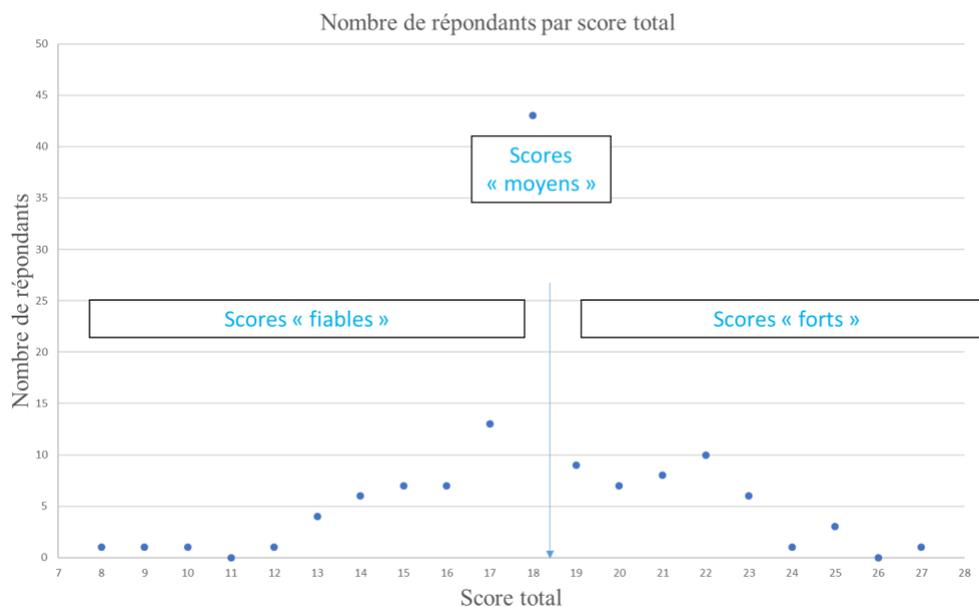
Après avoir défini la digitalisation et l'avoir décomposée en six items, nous avons demandé aux répondants de positionner leur cabinet sur chaque item (question 9). Pour ce faire, nous avons utilisé une échelle de Likert à 5 points : pas du tout avancé (1), plutôt pas avancé (2), moyennement avancé (3), plutôt avancé (4) et très avancé (5). Le chiffre entre parenthèses correspond au score que nous donnons par la suite pour chaque niveau de réponse.

Nous présentons successivement l'avancement général de nos répondants (§3.2.1.1) avant de nous intéresser à l'avancement pour chaque item (§3.2.1.2), de procéder à une comparaison entre les cabinets de différentes tailles (§3.2.1.3) pour finalement procéder à une analyse bivariée entre les deux items les plus extrêmes (§3.2.1.4).

3.2.1.1. Avancement général

A partir des réponses fournies pour chacun des 6 items de la digitalisation, nous avons calculé, pour chaque répondant, un score total. Le score minimal théorique est de 6 et le score maximal théorique est de 30. Nous présentons en Figure 4-4 la répartition des répondants par score.

Figure 4-4 : Répartition des répondants par score total

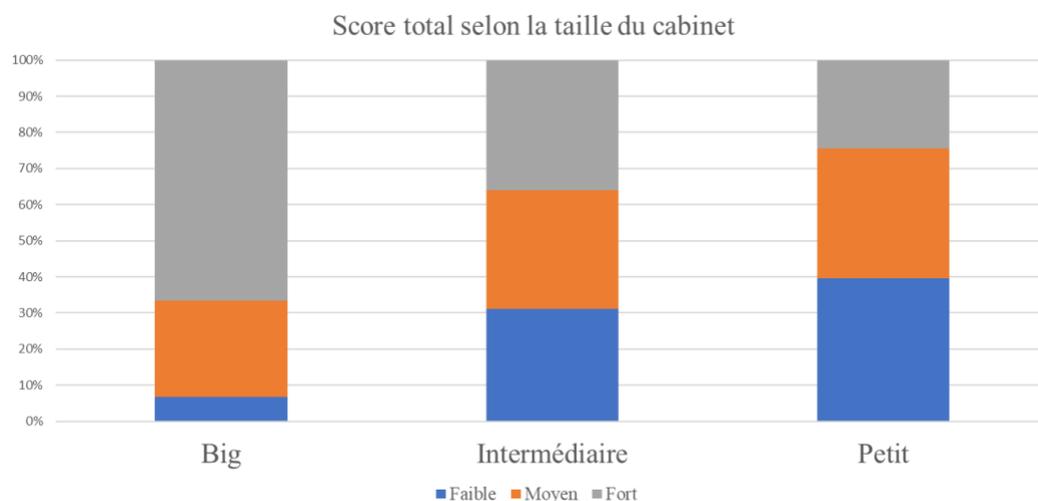


Il ressort de ce calcul que les scores vont de 8 à 27 inclus avec une part importante des répondants qui a un score égal à 18 (43 répondants, soit un tiers de nos répondants).

Afin d'analyser plus précisément ces scores, nous avons décidé de répartir nos répondants en 3 groupes : le premier groupe qualifié de « score faible » pour les scores inférieurs à 18, le groupe « score moyen » pour les répondants ayant un score total de 18 et enfin le groupe qualifié de « score fort » pour ceux ayant un score total supérieur à 18.

En croisant ces trois groupes avec la taille du cabinet nous obtenons les données représentées dans la Figure 4-5.

Figure 4-5 : Répartition des répondants par score et taille de cabinets



Nous rappelons que le score total est l'addition du score attribué à chaque item de la digitalisation sans application d'une quelconque pondération. Pour cette raison, nous avons souhaité étudier les auditeurs ayant un « score fort » pour comprendre comment ils se composent. Pour chacun des 45 auditeurs ayant un score supérieur à 18, nous avons calculé les scores minimum et maximum attribués. Ainsi, nous concluons que 10 auditeurs à score fort (soit moins d'un quart) ont un profil que l'on pourrait qualifier « d'équilibré » : l'écart entre le score maximum et le score minimal qu'ils attribuent est inférieur ou égal à 2 points. Au contraire, 35 des auditeurs à score élevé ont un profil « hétérogène » : ils attribuent un très fort score à un ou deux composants et un score faible à d'autres. La proportion entre les profils équilibrés (environ les 3/4) et les profils hétérogènes (moins d'un quart) confirme que la digitalisation n'est pas développée dans tous les cabinets et que même ceux qui s'estiment avancés ne le sont pas pour tous les items.

3.2.1.2. Avancement pour chaque item de la digitalisation

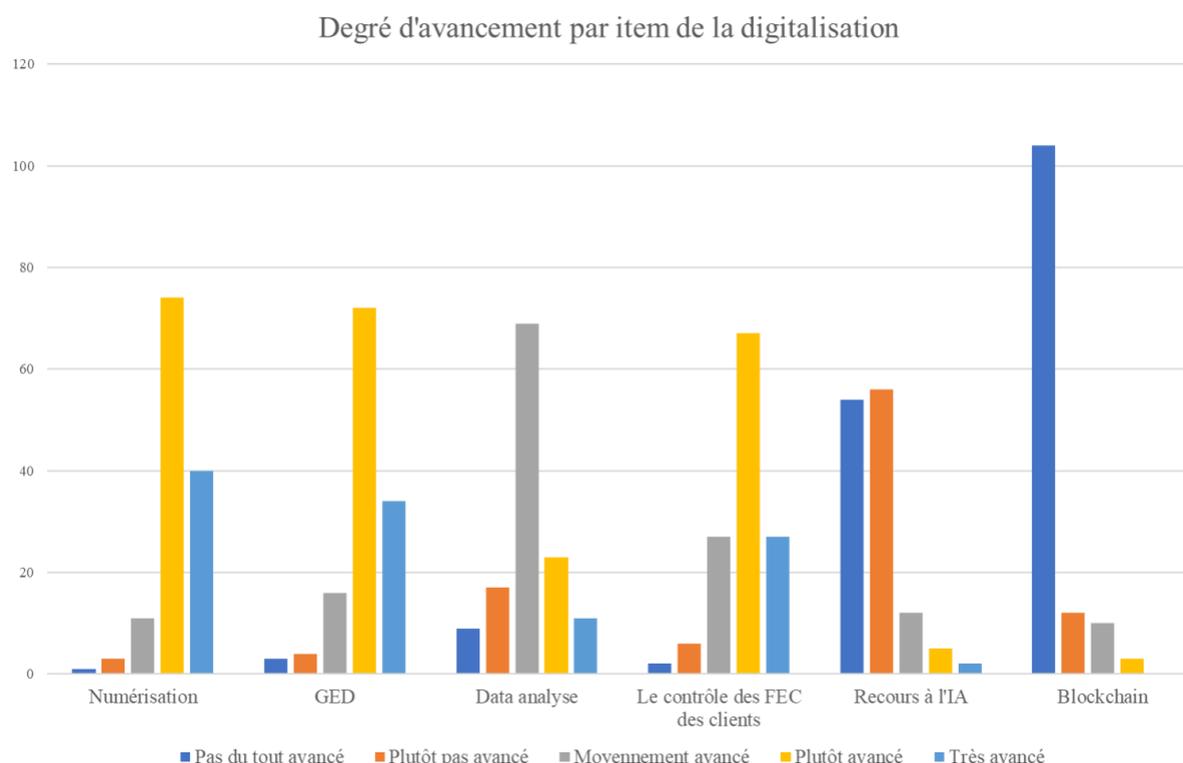
Les réponses obtenues sur l'avancement des cabinets pour chaque item de la digitalisation sont présentées dans le Tableau 4-6 et sous forme graphique dans la Figure 4-6. De plus, l'ensemble des réponses obtenues, par répondant, est présenté en Annexe 4-2.

Tableau 4-6 : Nombre de réponses par degré d'avancement par item

Réponse la plus fréquente

	Numérisation	GED	Data Analyse	Contrôle des FEC	Recours à l'IA	Blockchain
Pas du tout avancé	1	3	9	2	54	104
Plutôt pas avancé	3	4	17	6	56	12
Moyennement avancé	11	16	69	27	12	10
Plutôt avancé	74	72	23	67	5	3
Très avancé	40	34	11	27	2	0
TOTAL	129	129	129	129	129	129

Figure 4-6 : Représentation graphique des degrés d'avancement par item



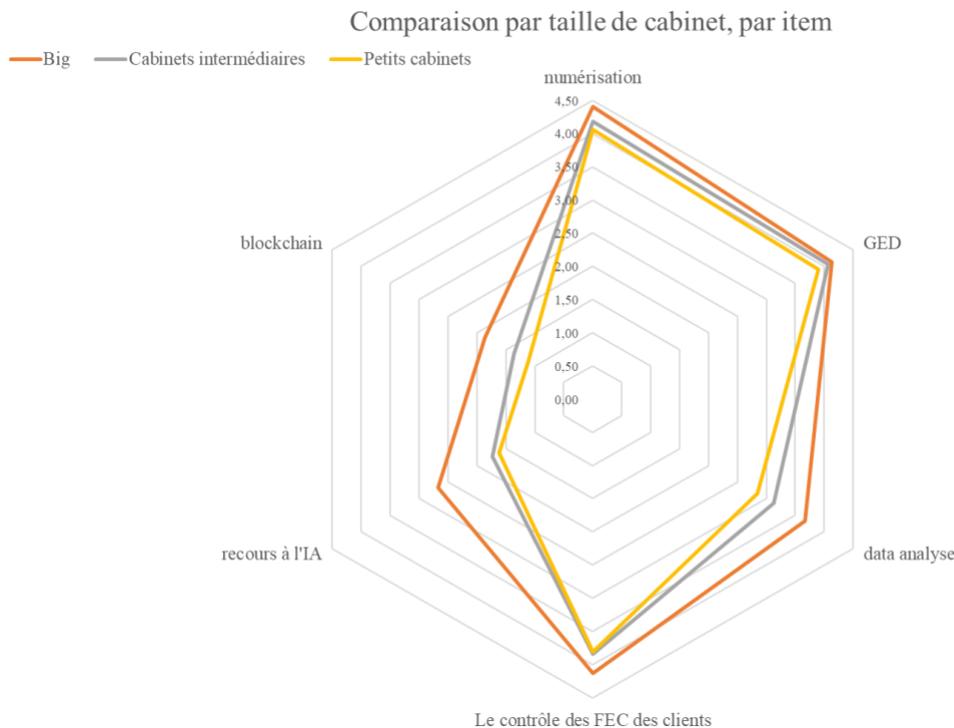
Nos résultats montrent que la numérisation et la GED sont très largement utilisés dans les cabinets, ainsi la digitalisation dans sa dimension « gestion de la mission » au sens de Krieger *et al.* (2021) est généralisée dans les cabinets.

A l'inverse, la Blockchain est très largement l'item le moins utilisé, à ce jour, par les cabinets. Très rares sont les cabinets qui estiment être plutôt avancés (3 répondants) et aucun ne pense être « très avancé ». Ce résultat met en évidence les évolutions très importantes que les cabinets, de toute taille, ont encore à faire pour généraliser la digitalisation à leurs pratiques.

3.2.1.3. Comparaison par taille du cabinet

Après avoir conduit une analyse générale du positionnement général des cabinets d'audit, nous avons souhaité comparer les cabinets selon leur taille. Pour cette étape, nous avons conservé les 15 répondants travaillant dans un cabinet Big. Nous représentons en Figure 4-7 les résultats obtenus. On constate que l'écart entre Big et Non-Big n'est pas du tout marqué pour la numérisation et la GED : l'ensemble des cabinets est très bien positionné pour ces deux éléments. L'écart apparaît pour le contrôle des FEC et s'accroît pour la data analyse. Il se creuse pour la Blockchain, même si l'ensemble des cabinets (Big et Non-Big) est mal positionné. C'est sur l'item « recours à l'intelligence artificielle » que l'écart entre Big et Non-Big est le plus important.

Figure 4-7 : Comparaison par item et par taille de cabinet



3.2.1.4. Analyse bivariée

Les résultats précédents et notamment l'écart important entre l'avancement en termes de numérisation et en termes d'utilisation de la blockchain, nous ont conduit à conduire une analyse bivariée entre deux dimensions de la digitalisation présentée dans le Tableau 4-7.

Tableau 4-7 : Analyse bivariée numérisation et blockchain

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N u a m é t r o n s	Pas du tout avancé	1					1
	Plutôt pas avancé	3					3
	Moyennement avancé	8	1	1	1		11
	Plutôt avancé	63	3	5	1		76
	Plutôt très avancé	29	6	4	1		38
	Total	104	12	10	3	0	129

Il ressort que les répondants avancés et très avancés en matière de numérisation (n=96) sont tous en réalité très peu avancés en matière de blockchain. De même, un seul répondant est plus avancé en blockchain (score=4) qu'en numérisation (score =3). Ces résultats confirment que la blockchain est la dimension de la digitalisation pour laquelle les auditeurs sont les moins avancés, et, qu'à une exception près, ils développent tous en priorité la numérisation par rapport à la blockchain. L'ensemble des analyses bivariées est présenté en Annexe 4-3.

3.3 Conséquences de la digitalisation pour l'auditeur légal

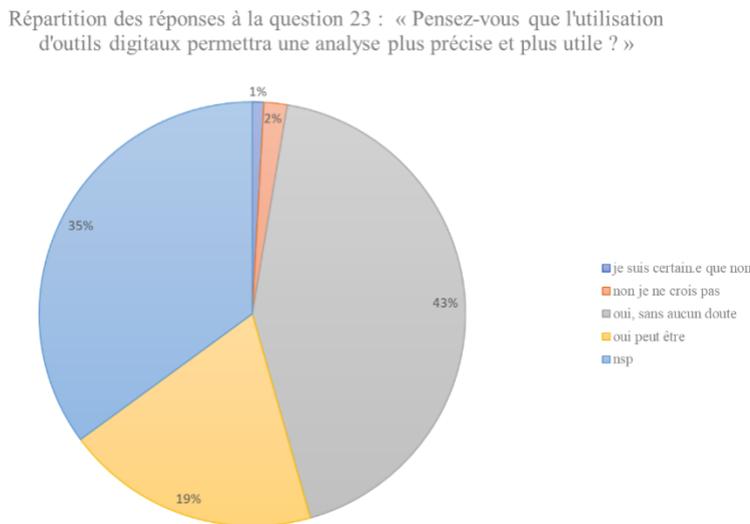
Après avoir défini la digitalisation et vu comment les auditeurs se positionnent en termes de digitalisation, nous les avons interrogés sur les conséquences possibles pour leur métier.

Nos résultats montrent que l'impact de la digitalisation sur la qualité de l'audit se fait en trois temps successifs : d'abord, la digitalisation facilite la mission d'audit (§3.3.1), ensuite elle permet une évolution des missions d'audit (§3.3.2) elle présente enfin des risques pour la profession telle qu'elle est actuellement (§3.3.3).

3.3.1. La digitalisation : une facilitation de la mission d’audit

Avant d’analyser, grâce au codage des entretiens et des questions ouvertes du questionnaire les impacts sur la sécurisation de la mission, nous présentons les aspects quantitatifs issus du questionnaire présenté dans la Figure 4-8.

Figure 4-8 : Répartition des réponses relatives aux impacts de la digitalisation sur la qualité de l’audit



$n = 114$ (129 réponses reçues – 15 auditeurs de Big)

Une majorité de répondants estime que le recours à la digitalisation améliore l’analyse de l’auditeur en la rendant plus précise et plus utile (62% des répondants).

Une fois cette sécurisation de la mission d’audit confirmée, nous avons cherché à en comprendre les raisons et nous avons identifié deux aspects.

Dans un premier temps, la digitalisation facilite l’accès aux données comptables des clients et ce à la fois en termes de temps d’accès et de quantité de données auxquelles l’auditeur a accès. Ainsi, l’auditeur peut passer de tests réalisés par sondage au « full audit » qui lui permet une exhaustivité des données sondées, ceci nécessitant cependant quelques apprentissages. « On approche de plus en plus de l'exhaustivité avec une digitalisation accrue. Le problème étant d'avoir des outils et des routines permettant d'aller plus loin que l'analyse du FEC. Cela implique aussi d'avoir des professionnels autres que des auditeurs et donc des spécialistes de l'analyse de données. L'intérêt étant d'être encore plus fin dans l'analyse des risques et des flux de l'entité contrôlée. » (R19).

Si cette exhaustivité peut être difficile à appréhender au début elle permet de sécuriser la mission et notamment de mettre en évidence des éléments qui n'auraient pas pu être détectés sans ces outils. Cet accès aux données complètes correspond principalement à la dimension « contrôle du FEC » dont l'utilisation par les cabinets est satisfaisante, comme vu précédemment.

Dans un second temps, après avoir facilité l'accès aux données, la digitalisation facilite le traitement des données. Ceci concerne tous les composants de la digitalisation y compris la numérisation : *« Quand on a un document de 100 pages, on ne va pas scanner les 100 pages, on ne va scanner que celles qui nous intéressent et une fois qu'on a la facture scannée, on va correctement la regarder parce qu'au final, on s'est recentré sur les choses importantes et finalement on regarde plus les éléments qu'on a. (...) On a réduit, les factures qu'on regarde, mais par contre on les regarde davantage. »* (E9).

Ainsi, l'auditeur peut appliquer une démarche plus « scientifique ». La digitalisation permet *« un meilleur ciblage des choses, une pertinence plus grande pour détecter les anomalies »* (R106). Nous voyons donc arriver dans les cabinets d'audit de type Non-Big des pratiques de contrôles jusque-là uniquement appliquées par les Big, tels les sondages selon la méthode dite MUS (Monetary Unit Sampling) : *« On sort un échantillon aléatoire dans une population complète et cet échantillon comprend des choses qui sont significatives et d'autres non. Ça permet d'extrapoler des résultats sur l'ensemble de la population. (...). Aujourd'hui, on voit que les Big, font tourner ces échantillons sur tout et n'importe quoi. Et ça, c'est là où ça nous interroge. Est ce qu'on doit faire tourner ces échantillons sur tout type de population ou est ce qu'on doit limiter aux principales valeurs ? En disant que finalement les autres je ne les ai pas testées parce qu'elles sont non-significatives et parce que donc ça rentre dans mon seuil de non-détection. Et c'est là où il y a vraiment des questions, à savoir comment on intègre ça parce que, en faisant tourner ses MUS sur tout, ça va nous donner des populations à tester beaucoup plus importantes. Et donc c'est pour ça qu'on aura besoin d'autant plus des outils de traitement automatique. »* (E10). Si ces techniques ne sont pas encore généralisées dans les cabinets d'audit Non-Big, il semble clair pour nos répondants que le recours à la digitalisation (par la dimension contrôle des FEC notamment) réduit le nombre d'erreurs.

3.3.2. La digitalisation : une évolution favorable de la mission d'audit

La digitalisation contribue à faire évoluer favorablement la mission d'audit à trois niveaux : d'abord en procurant des avantages matériels aux cabinets, puis en améliorant la

compétence des auditeurs, enfin en valorisant mieux la profession. Nous présentons successivement ces trois conséquences.

S'agissant d'abord des auditeurs, la digitalisation des pratiques permet une montée en compétence des auditeurs qui acquièrent de nouvelles connaissances et se forment à ces techniques jusque-là mal maîtrisées. Ceci présente trois avantages en termes de compétences. Le premier avantage tient au développement de l'esprit critique des collaborateurs. En effet, la digitalisation donne accès à une masse de données très importante, l'auditeur doit donc faire appel à son jugement humain pour distinguer l'important du superflu, « *Les systèmes d'informations plus complexes ne permettent pas nécessairement d'avoir le recul suffisant pour apprécier les zones de risques. De plus, nous sommes noyés sous une masse d'information qu'il n'est pas toujours facile de faire "parler" (R24) « les contrôles sont plus ciblés mais il faut savoir interpréter les données extraites et prendre du recul c'est ce qu'il va manquer à de purs informaticiens » (R15).* Cette abondance de données nécessite donc le « *flair* » de l'auditeur : « *parce que les missions d'audit restent avant tout une affaire humaine. la mécanisation des contrôles peut aider, mais jamais remplacer le jugement professionnel » (R4).* Le deuxième avantage que présente le recours à la digitalisation est un meilleur respect des normes d'audit : « *Je pense être plus compliant avec les normes qui nous sont imposées puisqu'effectivement, on peut mettre en place un cadre qui permette de respecter ces norme-là, on est sûr de pouvoir le matérialiser et de pouvoir y répondre et de pouvoir le suivre. Donc ça sécurise vraiment. Ce qui peut nous être reproché, c'est ne pas avoir appliqué une NEP ou ne pas avoir appliqué une note d'information ? Et avec le digital, forcément, on doit avoir mis en place une démarche qui permette de justifier qu'on l'a fait » (E5).* Ce respect des normes d'audit se traduit par une meilleure matérialisation des contrôles effectués, comme souligné dans le verbatim précédent, mais aussi des traitements plus scientifiques des données. D'ailleurs, il semble prévisible que les normes d'audit vont évoluer : « *C'est une évidence, les normes de travail et de contrôle devront évoluer pour s'adapter à l'évolution technologique » (R 27)* et l'intégration de ce nouveau champ des possibles dans les exigences des régulateurs semble inévitable. Enfin, la digitalisation permet d'étendre les compétences des auditeurs et de les former à de nouvelles techniques, permettant ainsi, outre la consolidation de leur expertise, l'élargissement de leurs compétences : « *il convient d'accompagner les collaborateurs et leur donner goût à la fois au côté technique (comptable, fiscal, juridique etc.) et au côté informatique/digitalisation et le sensibiliser au maximum » (R111).*

Au niveau du cabinet ensuite, le recours à la digitalisation permet un gain de temps et donc de rentabilité sur les dossiers d'audit évoqués par la grande majorité de nos répondants. S'il est certain que l'adoption de la digitalisation a un coût d'entrée, constitué à la fois de l'acquisition des outils et des temps d'apprentissage desdits outils, il ressort, qu'une fois les outils maîtrisés, les gains de temps sur les dossiers sont importants. Ils peuvent se traduire par une meilleure rentabilité, mais cela ne semble pas toujours une évidence : *« Ce n'est pas parce qu'on va gagner du temps dans la réalisation éventuellement de ces contrôles puisque ça va peut-être être automatisé, qu'on va faire des contrôles complémentaires. Donc du coup, gain de temps, oui. Après, est ce que ça impacte la rentabilité ? Pas forcément. Cela va dépendre des dossiers. Et on va peut-être se dire tiens, du coup, il reste du budget pour faire d'autres diligences, des choses que je n'ai jamais faites ou des choses qui me paraissent pertinentes de faire »*. Le gain de temps permet surtout une allocation optimisée des temps passés sur la mission : *« gain de temps dans le traitement des dossiers, ce qui permet de plus se concentrer sur l'analyse des résultats »* (R16).

Enfin, la digitalisation profite à l'ensemble de la profession tant du point de vue des clients que des jeunes potentielles recrues. Pour les clients d'abord, les nouvelles possibilités offertes par la digitalisation devraient donner une nouvelle image de la fonction d'auditeur, dans la continuité des changements récents qui ont affecté la profession tels que la loi PACTE. *« Je pense que l'analyse des données peut être perçue comme plus utile par les clients. La mission peut se rapprocher des attentes du grand public. »* (R6) ou encore *« Les nouvelles missions de prestations peuvent être un plus aux yeux du public par ailleurs »* (R71).

Pour les futurs collaborateurs ensuite, les cabinets d'audit, et notamment les Non-Big, souffrent de grandes difficultés de recrutement et d'attractivité. Plusieurs répondants ont souligné, qu'à date, ils ne peuvent plus être trop exigeants sur les profils recrutés et qu'ils embauchent les collaborateurs sans tenir compte de leur appétence, ou non, pour le digital. *l'« attractivité pour les jeunes (missions plus en lien avec leurs attentes) »* (R101). Il est à noter que la jeune génération d'auditeur est en quête de sens au travail *« Enfin, je me rends compte que les nouvelles générations sont très attentives à ce qu'elles font et que souvent on va nous dire « oui mais là c'est plein de tâches manuelles. Je ne vais pas m'amuser à faire ça à la main » »* (E12). De plus, la crise sanitaire et le recours généralisé au télétravail ont modifié les pratiques et les jeunes sont donc immergés dans un monde digital : il ne paraît donc pas possible de les recruter sans leur offrir des conditions de travail proches de leurs conditions d'études et de vie. Ainsi, le fait que le cabinet soit digitalisé semble être un élément de distinction dans un

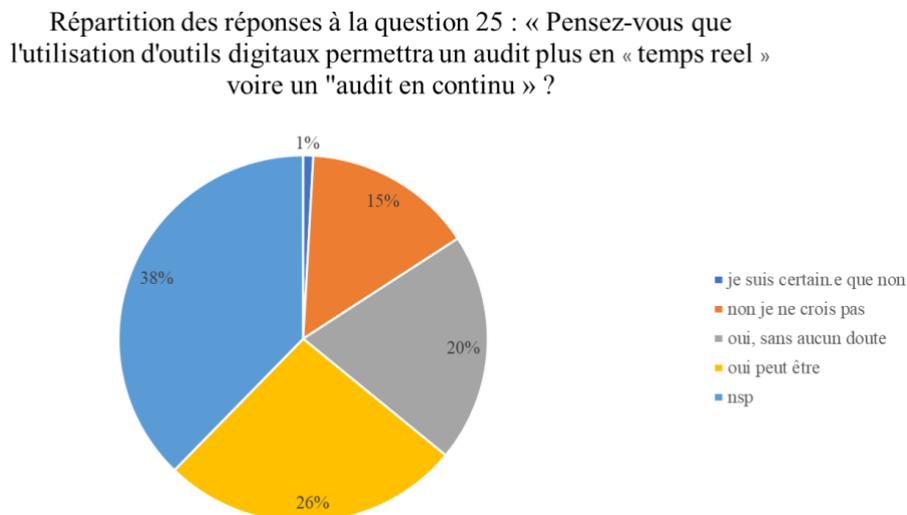
marché de l'embauche, « Il faut arriver à se démarquer parce que je pense que beaucoup de cabinets ont cet argument et il faut arriver à se démarquer des autres cabinets pour toucher les candidats. » (E12).

3.3.3. La digitalisation : des risques pour la profession d'auditeur légal

Si la digitalisation a de nombreux avantages en permettant de sécuriser les missions d'audit et de faire évoluer la mission, elle n'est pas exempte de risques que nous regroupons en deux catégories : le risque d'un « glissement » de ce qui sera attendu des auditeurs et le risque d'un bouleversement du marché de l'audit.

D'une part, la première crainte exprimée par les auditeurs lors des entretiens est que l'existence d'outils digitaux fassent dévier ce que l'on attend d'eux par rapport à leur finalité. En effet, le rôle de l'auditeur est avant tout l'expression d'une opinion sur les informations financières en application des règles et normes de travail. Or, le recours aux outils digitaux fait naître des possibilités qui risquent de transformer fondamentalement la mission. L'exemple le plus rejeté par nos répondants est celui de l'audit en continu dont plus d'un tiers des répondants à notre questionnaire est « certain » qu'il ne sera pas permis par la digitalisation, comme présenté dans la Figure 4-9.

Figure 4-9 : Répartition des réponses relatives à l'audit en continu



Outre les difficultés qu'il présente telles que la nécessité de clôtures mensuelles et l'adoption de nouvelles méthodes de travail, l'audit en continu tend à modifier grandement la philosophie de l'audit. Si le fait de pouvoir accéder aux données à tout moment est intéressant, « les données seront accessibles en temps réel, mais n'auront en fait aucun impact sur la qualité

du raisonnement à tenir bien au contraire » (R45), il semble de manière assez générale que le recours à l'audit en continu par les cabinets Non-Big pour les missions de certification ne soit pas souhaité : *« l'audit en temps réel n'est pas, selon moi, la finalité de l'audit légal, mais plus de l'audit interne »* (R 107). L'audit en continu n'est pas le seul cas évoqué par les auditeurs puisque l'accès aux données exhaustives semble aussi remettre en question ce qui est attendu de l'auditeur *« Ça remettrait un peu en cause notre métier. Aujourd'hui, nous, on a une mission avec un devoir de moyens pas de résultats Si on nous obligeait à avoir un niveau de sondage plus important, là pour le coup, on n'aurait plus le droit à l'erreur. Ce serait plus du tout la même mission. »* (E9). Si une dérive de ce qui est attendu de l'auditeur est à craindre, elle s'accompagnerait d'une augmentation de l'expectation gap : *« les parties prenantes autres que les clients (police...) qui s'attendent à ce qu'on fasse certains contrôles qui n'entrent pas dans ce qu'on fait »* (R105). Cette modification de l'expectation gap peut concerner toutes les parties prenantes *«ça peut être les clients, ça peut être la police financière qui vient vérifier qu'on n'est pas complices d'une fraude. Si on a des documents qui nous auraient permis de détecter la fraude mais qu'on ne l'a pas exploitée. »* (E10) ou encore *« c'est à craindre, car si nous avons les outils (ou les moyens de les acquérir) on peut attendre bien plus de nous »* (R107). Au-delà de l'expectation gap c'est bien la raison d'être de l'auditeur qui semble menacée : *« on n'est pas des chercheurs de fraudes non plus (...). Or, il y a une accélération depuis un an et demi : on serait devenus des chercheurs de fraudes, (...) aujourd'hui avec la digitalisation on déplace un peu les conclusions de la mission »* (E4).

D'autre part, le recours à la digitalisation risque de conduire à un bouleversement du marché de l'audit en raison d'impacts forts sur les recrutements et d'une scission toujours plus grande du marché de l'audit entre cabinets. D'abord, concernant l'impact sur les recrutements, plusieurs entretiens ont mis en évidence le risque de licenciements de certains collaborateurs avec l'arrivée des outils digitaux. De même, le profil des futurs recrutements va changer ce qui ne sera pas sans poser des difficultés importantes pour les cabinets : *« les auditeurs seront plus des informaticiens que des auditeurs, mais ces profils ne connaissent pas la comptabilité et le juridique - risque de perte de compétence et de pertinence dans la vision globale de l'entreprise pour se concentrer sur une analyse purement technique »* (R15). Aujourd'hui, face à la pénurie de collaborateurs, trouver des personnes capables de mener à bien toutes ces missions relève de l'impossible et inquiète les auditeurs de cabinets Non-Big. Leur inquiétude s'explique aussi par la deuxième conséquence mise en avant par notre recherche : un risque de scission encore plus grande entre les Big et les Non-Big : on semble aller vers une *« dichotomie accrue entre petits*

et gros cabinets » (R87). Le fait que les cabinets Big aient franchi le pas du « full digital » ne laisse guère le choix aux autres cabinets : « les Big aussi en on est souvent en concurrence sur les dossiers face au Big bang qui arrive avec son offre full digital. Donc si nous on n'arrive pas avec une offre full digital en face, le client va nous regarder en comprenant pas quoi. » (R5). Cette obligation tacite peut être perçue comme une saine émulation ou comme une nouvelle perte de spécificités des cabinets Non-Big.

4. Discussion

Après avoir montré les principales contributions issues de nos résultats (§4.1), nous exposons les limites de notre travail (§4.2), nous et les pistes de recherche suivantes (§4.3).

4.1 Résultats et contributions

Notre recherche contribue à une meilleure connaissance de la digitalisation dans le domaine de l'audit et ce à trois titres.

Au plan méthodologique tout d'abord, notre étude est, à notre connaissance, la première à suivre une méthode mixte qui s'intéresse aux auditeurs de cabinets Non-Big. Avoir réalisé des entretiens approfondis et exploratoires dans un premier temps et obtenu d'autres informations (quantitatives et qualitatives) via un questionnaire ensuite, constitue une originalité forte de notre recherche.

De plus, nous contribuons à préciser ce que le terme « digitalisation » signifie et inclut pour les auditeurs. S'agissant de la définition de la digitalisation, nous mettons en évidence un écart entre la définition scientifique de la digitalisation, au sens de Krieger *et al.* (2021). La très grande majorité des répondants ne cite pas, spontanément, les deux dimensions de la définition, la partie « digitalisation des contrôles » étant très souvent omise. De plus, notre travail met en évidence les six composantes de la digitalisation selon les auditeurs : la numérisation, la Gestion Électronique de Documents (GED), le contrôle du Fichier des Écritures Comptables (FEC), la data analyse, le recours à l'intelligence artificielle (IA) et la blockchain. Ce travail de clarification conceptuelle de ce que les auditeurs entendent par « digitalisation » nous semble être le premier à ce jour.

Enfin, si nous replaçons nos résultats dans le cadre de l'article de Manita *et al.* (2020) sur lequel s'appuie cette étude, nous obtenons plusieurs résultats importants.

Tout d'abord la « pertinence accrue de l'audit » mise en évidence par Manita *et al.* (2020) chez les Big est confirmée chez les Non-Big qui, même moins avancé que les Big sur certains composants, sont conscients de l'importance de ces techniques pour leur métier.

Par ailleurs, Manita *et al.* (2020) concluent que la qualité de l'audit est améliorée grâce la digitalisation de trois façons chez les cabinets Big : la sécurité des données, le full audit et l'audit en continu. Si nos résultats confirment l'intérêt pour la sécurité des données, le full audit et surtout l'audit en continu sont beaucoup moins convaincants pour les auditeurs Non-Big.

En effet, outre des difficultés de mise en application, c'est bien l'essence même de la mission d'audit légal qui semble être compromise par ces nouvelles possibilités. On touche ici à l'une des différences majeures, entre les Big et les Non-Big. Si les premiers sont enclins, parce qu'ils en ont les possibilités humaines et techniques à mobiliser tous les outils digitaux et à généraliser leur utilisation, les seconds sont plus réservés et s'interrogent sur la pertinence de tels outils.

C'est donc bien l'avenir de la profession qui est en jeu. L'utilisation des outils digitaux est donc un enjeu majeur pour l'ensemble de la profession : si les Non-Big laissent l'écart s'accroître, ils risquent de voir leur avenir compromis. Cependant, d'un autre côté la généralisation des outils digitaux par les Big pourrait conduire à une mutation de la profession au risque d'accroître les attentes des entités auditées et de rendre les auditeurs redevables d'une obligation de résultat, en lieu et place de leur actuelle obligation de moyens. Les années à venir s'annoncent donc comme une étape clef pour la profession.

4.2 Limites de notre recherche

Si notre recherche permet de dégager des contributions, elle n'est pas exempte de limites qui nous semblent être de deux ordres.

Tout d'abord, nous avons fait le choix de demander aux auditeurs leur perception de la digitalisation et de son avancement. Leurs réponses sont des déclarations personnelles fondées sur des ressentis, les positionnements en termes de degré d'avancement sont donc subjectifs. Si cette limite est certaine, il nous semble que sur un sujet tel que le changement de mode de travail, c'est bien la question de la perception de chacun qui compte plus qu'une réponse plus objective.

Ensuite, notre choix s'est porté sur l'ensemble des acteurs de l'audit allant de l'auditeur junior à l'Associé en cabinet. Si ce choix peut être perçu comme une limite, nous le justifions par le fait que les outils digitaux sont utilisés par tous les acteurs du cabinet d'audit, indépendamment de leurs fonctions et que la vision des jeunes collaborateurs, sur ce sujet, nous semble être fondamentale.

4.3 Ouverture et perspectives

Notre recherche s'est focalisée sur les apports de la digitalisation pour la certification des comptes. Or, depuis la loi PACTE de nouvelles missions sont permises aux auditeurs, dans le respect du Code de déontologie. Une recherche dédiée à l'utilisation de la digitalisation, pour les missions autres que la certification, dans le cadre des cabinets « Non-Big » trouverait donc tout son intérêt.

Au vu du nouveau champ des possibles constitué par la digitalisation, mais aussi par la modification de la mission qu'elle engendre, nous devons nous interroger sur l'avenir de la profession. L'une des solutions ne serait-elle pas l'interdisciplinarité avec le recours à des spécialistes ? C'est en tout cas ce que semble penser la CNCC puisqu'elle a choisi comme thème de la 4^{ème} édition du hackaton, en 2023, le « CAC augmenté » avec des appels à contributions sur le thème de l'interdisciplinarité. Nul doute que celle-ci ouvrira de nouvelles perspectives aux chercheurs en audit.

Annexes du quatrième chapitre

Annexe 4-1 : Questionnaire diffusé aux auditeurs

Ce questionnaire vise à connaître votre opinion sur la digitalisation dans les cabinets d'audit. Il s'agit d'un travail de recherche scientifique. Les réponses seront traitées de façon anonyme. La durée de réponse à ce questionnaire n'excède pas 10 minutes.

Préambule profil du répondant

Q1 Nom (facultatif)

Q2 Taille du cabinet dans lequel vous exercez

- Big (1)
- Cabinet intermédiaire (2)
- Cabinet de petite taille (3)

Q3 Sexe

- Homme. (1)
- Femme (2)
- Ne souhaite pas répondre (3)

Q4 Nombre d'années d'expérience en audit

- Moins de 5 ans
- De 5 à 10 ans
- De 10 à 20 ans
- Plus de 20 ans

Q5 Quelle part de votre activité l'audit représente-t-il ?

- Moins de 20%
- De 20 à 50%
- Plus de 50%

Q6 Quel poste occupez-vous actuellement ?

- Auditeur junior
- Auditeur senior
- Chef de mission/manager
- Associé
- Autre : préciser _____

Q7 Dans quel pays exercez-vous ?

- France
- Autre _____

Partie 1. Place du numérique dans le cabinet d'audit

Q8 Comment définiriez-vous la digitalisation dans un cabinet d'audit ?

Q9 Pour la suite du questionnaire, nous considérons que la digitalisation recouvre deux dimensions :

- La digitalisation de la gestion de la mission (planification, rdv clients...)
- La digitalisation de la mission proprement dite (analyse des risques, collecte des éléments probants, formulation de l'opinion) Sur cette base, pouvez-vous nous indiquer, le degré d'avancement de VOTRE CABINET pour les différents items suivants :

	Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	moyenne ment avancé	Plutôt avancé	Très avancé
La digitalisation de la Gestion de la mission	<input type="radio"/>				
La numérisation des documents échangés avec le client	<input type="radio"/>				
La GED (Gestion Electronique de Documents)	<input type="radio"/>				
La data analyse	<input type="radio"/>				
Le contrôle des FEC des clients	<input type="radio"/>				
La data analyse des fichiers de vos clients (stock par exemple)	<input type="radio"/>				
Le recours à l'intelligence artificielle dans vos missions d'audit	<input type="radio"/>				
L'utilisation de la blockchain dans vos missions d'audit	<input type="radio"/>				

Q12 Quelles opportunités présente, selon-vous, la digitalisation des missions d'audit ?

Q13 Quelles menaces présente, selon-vous, la digitalisation des missions d'audit ?

Q14 Quel impact a, selon vous, la digitalisation sur la culture de votre cabinet d'audit ?

Q16 Quelle stratégie interne a été mise en œuvre dans votre cabinet pour intégrer les nouveaux outils ?

Partie 2. Digitalisation et transformation du métier d'auditeur

Q10 utilisez-vous un outil spécifique de data analyse ?

Oui

Non

Q11 si oui lequel ?

Q15 Quel est, selon vous, l'impact de la digitalisation et de l'analyse des données sur le métier d'auditeur ?

Q17 S'agissant de la digitalisation CHEZ VOS CLIENTS quels avantages pour votre mission d'audit présente-t-elle ?

Q18 S'agissant de la digitalisation CHEZ VOS CLIENTS quels inconvénients pour votre mission d'audit présente-t-elle ?

Q27 Pensez-vous que les organismes de régulation de la profession (H3C et CNCC) vont modifier leurs contrôles pour tenir compte de l'existence de ces nouveaux outils et techniques ?

Oui

Non

Q28 Pourquoi ?

Partie 3. Digitalisation des missions et impacts sur le recrutement et la formation

Q19 Quels impacts la digitalisation de vos missions d'audit a-t-elle sur votre politique de recrutement ?

Q20 Plus précisément, modifiez-vous les profils de collaborateurs que vous recrutez pour intégrer la maîtrise des outils digitaux dans les compétences que vous demandez ? ou recrutez-vous des profils moins "comptables" et plus "informatiques" ?

Q21 Quels impacts la digitalisation de vos missions d'audit a-t-elle sur votre politique de formation ?

Partie 4 . Digitalisation et impacts sur la qualité de l'audit

Q22 Pensez-vous que la digitalisation de la mission d'audit a des conséquences sur la qualité d'audit, et si oui comment ?

Q23 Pensez-vous que l'utilisation d'outils digitaux permettra une analyse plus précise et plus utile ?

- Oui sans aucun doute (1)
- Oui peut être (2)
- Non je ne crois pas (3)
- Je suis certain.e que non (4)

Q24 pourquoi ?

Q25 Pensez-vous que l'utilisation d'outils digitaux permettra un audit plus en "temps réel" voire un "audit en continu" ?

- Oui sans aucun doute (1)
- Oui peut être (2)
- Non je ne crois pas (3)
- Je suis certain.e que non (4)

Q26 pourquoi ?

Partie 5. Impact de la digitalisation sur l'expectation Gap

Q29 Comment définissez-vous l'expectation gap ?

Q30. Nous définissons l'expectation gap comme « Le décalage entre d'une part ce que l'auditeur réalise, au cours de sa mission en application de ses normes professionnelles, et d'autre part, ce que le grand public attend d'une mission d'audit ». Dans ce cadre, pensez-vous que la digitalisation des missions d'audit peut modifier l'expectation gap et si oui comment ?

Fin et ouverture

Q31 Nous arrivons à la fin de notre questionnaire. Y a-t-il, selon vous, des aspects sur les conséquences de la digitalisation de l'audit que nous aurions omis ? si oui lesquels ?

Q32 Si vous souhaitez être recontacté.e pour approfondir certaines questions n'hésitez pas à nous communiquer ici vos coordonnées, auxquelles nous vous recontacterons, et que nous nous engageons à ne pas transmettre.

Annexe 4-2 : Réponses au questionnaire

* 1 = pas du tout avancé. 2 = plutôt pas avancé, 3 = moyennement avancé 4 = Plutôt avancé 5 = Très avancé

	Taille du cabinet	Sexe	Expérience en audit	Part de l'audit dans l'activité	Poste actuel	Degré d'avancement par item					
						Num.	GED	FEC	Data analyse	IA	Block-chain
R1	Petit	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	1	4	1	1
R2	Petit	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	3	1
R3	Petit	H.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	4	3	1	3	1	1
R4	Petit	F.	> 20 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R5	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	4	3	3	2	1
R6	Petit	H.	10 à 20 ans	20 à 50 %	Associé	5	4	3	4	1	1
R7	Big	H.	10 à 20 ans	20 à 50 %	Manager	4	2	3	3	5	4
R8	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Associé	5	5	4	5	4	1
R9	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	1	1
R10	Intermédiaire	F.	5 à 10 ans	> 50 %	Associé	4	3	5	5	1	1
R11	Petit	H.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	4	4	4	5	1	1
R12	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	5	2	1
R13	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	< 20%	Associé	4	4	2	2	1	1
R14	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	4	4	3	3
R15	Intermédiaire	F.	> 20 ans	< 20%	Associé	5	5	5	5	3	4
R16	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	1	1
R17	Petit	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	3	1	1
R18	Petit	F.	10 à 20 ans	20 à 50 %	Associé	3	4	4	4	4	4
R19	Intermédiaire	H.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	5	5	3	5	2	1
R20	Big	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	4	4	2	2
R21	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Associé	2	4	2	3	1	1
R22	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Manager	4	4	2	3	1	1
R23	Petit	H.	5 à 10 ans	20 à 50 %	Manager	4	5	2	3	2	1
R24	Petit	H.	5 à 10 ans	> 50 %	Auditeur senior	5	5	5	5	1	2
R25	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	2	2	1	1
R26	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	3	4	1	4	1	1
R27	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	3	3	2	3	1	1
R28	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur senior	5	5	3	5	2	3
R29	Petit	H.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	4	4	4	4	2	2
R30	Petit	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	3	4	2	3	1	1
R31	Big	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	4	5	3	3
R32	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	3	1	1
R33	Petit	H.	10 à 20 ans	< 20%	Associé	4	4	4	5	3	1
R34	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Associé	5	4	2	3	1	1
R35	Intermédiaire	F.	> 20 ans	20 à 50 %	Manager	4	3	4	4	1	1

	Taille du cabinet	Sexe	Expérience en audit	Part de l'audit dans l'activité	Poste actuel	Degré d'avancement par item					
						Num.	GED	FEC	Data analyse	IA	Block-chain
R36	Big	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	5	4	5	3	1
R37	Petit	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	5	1	1
R38	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Auditeur senior	3	3	2	3	1	1
R39	Petit	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	4	2	4	2	1
R40	Petit	F.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	3	2	5	5	4	1
R41	Big	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	3	4	4	4	3
R42	Petit	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	1	5	1	1
R43	Petit	F.	10 à 20 ans	20 à 50 %	Manager	1	1	1	4	1	1
R44	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R45	Petit	H.	> 20 ans	< 20%	Associé	5	5	1	4	1	1
R46	Petit	H.	10 à 20 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R47	Intermédiaire	H.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R48	Petit	H.	5 à 10 ans	> 50 %	Associé	5	4	4	3	1	1
R49	Intermédiaire	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	4	2	2
R50	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	5	4	4	3	3
R51	Intermédiaire	H.	< 5 ans	< 20%	Manager	4	4	3	4	2	1
R52	Petit	H.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R53	Petit	F.	5 à 10 ans	< 20%	Manager	4	4	3	4	2	1
R54	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R55	Petit	F.	5 à 10 ans	< 20%	Auditeur junior	3	3	3	4	2	2
R56	Petit	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	2	1
R57	Intermédiaire	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	2	1
R58	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Auditeur senior	4	4	3	4	2	1
R59	Petit	F.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R60	Petit	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	1	1
R61	Petit	F.	5 à 10 ans	< 20%	Auditeur junior	4	4	3	4	1	1
R62	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	2	
R63	Intermédiaire	H.	< 5 ans	< 20%	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R64	Petit	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	5	3	1
R65	Petit	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	3	1	2	1	1
R66	Petit	H.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	4	4	3	4	2	1
R67	Petit	H.	10 à 20 ans	< 20%	Manager	4	4	4	3	1	1
R68	Intermédiaire	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	2	1
R69	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R70	Petit	F.	10 à 20 ans	< 20%	Auditeur senior	4	4	3	4	2	1
R71	Petit	F.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	5	5	3	3	1	1

	Taille du cabinet	Sexe	Expérience en audit	Part de l'audit dans l'activité	Poste actuel	Degré d'avancement par item					
						Num.	GED	FEC	Data analyse	IA	Block-chain
R72	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	3	1	1
R73	Petit	H.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	5	5	3	3	2	1
R74	Petit	H.	5 à 10 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R75	Intermédiaire	H.	< 5 ans	20 à 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R76	Petit	H.	5 à 10 ans	20 à 50 %	Manager	4	4	3	4	2	1
R77	Intermédiaire	F.	5 à 10 ans	> 50 %	Manager	5	3	4	5	3	2
R78	Big	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	5	4	4	4	3
R79	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	5	2	1
R80	Intermédiaire	H.	> 20 ans	20 à 50 %	Associé	5	4	3	5	2	3
R81	Petit	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	4	2	1
R82	Petit	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	5	5	1	1
R83	Petit	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	1	2	4	1	1
R84	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	4	3	4	3	2
R85	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	3	2	4	1	1
R86	Intermédiaire	F.	< 5 ans	< 20%	Auditeur senior	4	2	3	4	1	1
R87	Petit	H.	5 à 10 ans	20 à 50 %	Associé	4	4	3	3	1	1
R88	Big	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	3	3	3	3	1	3
R89	Petit	F.	< 5 ans	20 à 50 %	Auditeur junior	3	1	1	3	1	1
R90	Intermédiaire	F.	< 5 ans	< 20%	Auditeur senior	4	3	3	1	2	1
R91	Petit	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	2	2	1	1	1	1
R92	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	3	3	3	4	2	1
R93	Petit	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R94	Intermédiaire	H.	< 5 ans	< 20%	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R95	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R96	Petit	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	5	3	3	1	1
R97	Petit	F.	< 5 ans	20 à 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R98	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	5	2	4	1	1
R99	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	3	5	3	5	1
R100	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	2	2	1
R101	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	5	5	1	1

	Taille du cabinet	Sexe	Expérience en audit	Part de l'audit dans l'activité	Poste actuel	Degré d'avancement par item					
						Num.	GED	FEC	Data analyse	IA	Block-chain
R102	Intermédiaire	F.	> 20 ans	> 50 %	Associé	4	5	4	4	2	1
R103	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	3	4	2	1
R104	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R105	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Manager	5	4	4	4	1	1
R106	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Manager	4	4	3	4	1	1
R107	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	5	1	1
R108	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	3	2	2	2	2
R109	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R110	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	5	5	5	3	2
R111	Petit	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	3	3	3	1	1
R112	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Manager	5	5	2	3	1	1
R113	Intermédiaire	H.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	2	3	1	1
R114	Petit	H.	> 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	5	5	1	1
R115	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R116	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	1
R117	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	2	4	4	5	2	1
R118	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	2	2	1	1
R119	Big	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	5	5	5	1	1
R120	Big	H.	< 5 ans	< 20%	Associé	4	4	3	4	2	1
R121	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	4	3	4	2	2
R122	Intermédiaire	F.	< 5 ans	20 à 50 %	Auditeur junior	3	4	4	4	1	1
R123	Intermédiaire	H.	5 à 10 ans	> 50 %	Auditeur junior	5	5	4	4	2	1
R124	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	5	5	4	4	1	1
R125	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Manager	4	4	3	4	3	3
R126	Intermédiaire	F.	5 à 10 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	3	2	3
R127	Intermédiaire	F.	10 à 20 ans	> 50 %	Associé	4	4	3	3	2	2
R128	Intermédiaire	H.	< 5 ans	> 50 %	Auditeur junior	4	5	5	5	2	2
R129	Intermédiaire	F.	< 5 ans	> 50 %	Manager	5	4	4	5	1	1

Annexe 4-3 : Analyses bivariées

Cette annexe présente les analyses bivariées entre les 6 items de la digitalisation mis en évidence dans cette recherche, en partant de l'item ayant le plus petit degré d'avancement (la blockchain) vers l'item ayant le plus grand degré d'avancement (numérisation).

Blockchain/ autres items

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N u a m é r i s	Pas du tout avancé	1					1
	Plutôt pas avancé	3					3
	Moyennement avancé	8	1	1	1		11
	Plutôt avancé	63	3	5	1		76
	Plutôt très avancé	29	6	4	1		38
	Total	104	12	10	3	0	129

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
G E D	Pas du tout avancé	3	0	0	0	0	3
	Plutôt pas avancé	3	0	0	1	0	4
	Moyennement avancé	11	3	2	0	0	16
	Plutôt avancé	63	4	4	1	0	72
	Plutôt très avancé	24	5	4	1	0	34
	Total	104	12	10	3	0	129

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
F E C	Pas du tout avancé	2					2
	Plutôt pas avancé	5	1				6
	Moyennement avancé	23	1	2	1		27
	Plutôt avancé	55	6	5	1		67
	Plutôt très avancé	19	4	3	1		27
	Total	104	12	10	3	0	129

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
D a t a l y s e	Pas du tout avancé	9	0				9
	Plutôt pas avancé	16	1				17
	Moyennement avancé	58	5	5	1		69
	Plutôt avancé	14	3	5	1		23
	Plutôt très avancé	7	3		1		11
	Total	104	12	10	3	0	129

		Blockchain					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
I A	Pas du tout avancé	52	1	1			54
	Plutôt pas avancé	45	8	3			56
	Moyennement avancé	4	3	4	1		12
	Plutôt avancé	2		2	1		5
	Plutôt très avancé	1			1		2
	Total	104	12	10	3	0	129

Intelligence artificielle / autres items

		Intelligence Artificielle					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N u a m é i r i n	Pas du tout avancé	1					1
	Plutôt pas avancé	2	1				3
	Moyennement avancé	7	2		2		11
	Plutôt avancé	24	43	5	1	1	74
	Plutôt très avancé	20	10	7	2	1	40
	Total	54	56	12	5	2	129

		Intelligence Artificielle					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
G E D	Pas du tout avancé	3					3
	Plutôt pas avancé	2			1	1	4
	Moyennement avancé	9	4	1	1	1	16
	Plutôt avancé	24	42	5	1		72
	Plutôt très avancé	16	10	6	2		34
	Total	54	56	12	5	2	129

		Intelligence Artificielle					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
F E C	Pas du tout avancé	1	1				2
	Plutôt pas avancé	4	2				6
	Moyennement avancé	20	5			2	27
	Plutôt avancé	18	41	5	3		67
	Plutôt très avancé	11	7	7	2		27
	Total	54	56	12	5	2	129

		Intelligence Artificielle					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
D a t a A n a l y s e	Pas du tout avancé	9					9
	Plutôt pas avancé	14	3				17
	Moyennement avancé	17	47	4		1	69
	Plutôt avancé	8	5	6	4		23
	Plutôt très avancé	6	1	2	1	1	11
	Total	54	56	12	5	2	129

Data Analyse / autres items

		Data Analyse					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N s u m é r i é i o n	Pas du tout avancé	1					1
	Plutôt pas avancé	1	1		1		3
	Moyennement avancé	2	3	3	2	1	11
	Plutôt avancé	3	7	52	9	3	74
	Plutôt très avancé	2	6	14	11	7	40
	Total	9	17	69	23	11	129

		Data Analyse					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
G E D	Pas du tout avancé	2	1				3
	Plutôt pas avancé	1		2		1	4
	Moyennement avancé	2	4	5	3	2	16
	Plutôt avancé	2	8	51	11		72
	Plutôt très avancé	2	4	11	9	8	34
	Total	9	17	69	23	11	129

		Data Analyse					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
F E C	Pas du tout avancé	1		1			2
	Plutôt pas avancé	1	4	1			6
	Moyennement avancé	2	9	13	2	1	27
	Plutôt avancé	4	4	46	13		67
	Plutôt très avancé	1		8	8	10	27
	Total	9	17	69	23	11	129

Fichier des Écritures Comptables (FEC)/ autres items

		Fichiers des Ecritures Comptables (FEC)					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N u m é r i s a t i o n .	Pas du tout avancé				1		1
	Plutôt pas avancé	1		1		1	3
	Moyennement avancé			5	5	1	11
	Plutôt avancé	1	5	12	48	8	74
	Plutôt très avancé		1	9	13	17	40
	Total	2	6	27	67	27	129

		Fichiers des Ecritures Comptables (FEC)					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
G E D	Pas du tout avancé			1	2		3
	Plutôt pas avancé	1		1	1	1	4
	Moyennement avancé	1	2	6	5	2	16
	Plutôt avancé		3	12	49	8	72
	Plutôt très avancé		1	7	10	16	34
	Total	2	6	27	67	27	129

Gestion Électronique des documents (GED) / Numérisation

		Gestion Electronique de Documents (GED)					Total
		Pas du tout avancé	Plutôt pas avancé	Moyennement avancé	Plutôt avancé	Plutôt très avancé	
N u m é r i s a t i o n .	Pas du tout avancé	1					1
	Plutôt pas avancé		1		2		3
	Moyennement avancé	1	1	5	4		11
	Plutôt avancé		2	9	57	6	74
	Plutôt très avancé	1		2	9	28	40
	Total	3	4	16	72	34	129

CHAPITRE 5. CHAPITRE CONCLUSIF

Nous venons d'étudier trois changements récents ayant impacté la profession d'auditeur légal depuis 4 ans : l'adoption de la loi PACTE, le recours au télétravail et enfin l'utilisation de la digitalisation.

Nous présentons, dans ce chapitre conclusif, les principaux apports managériaux de nos recherches (§1) avant de montrer quelles sont les perspectives ouvertes par nos recherches (§2).

1. Implications managériales de nos recherches

Si nos travaux permettent d'enrichir les connaissances académiques sur les dimensions étudiées, ils mettent également en évidence des implications managériales exposées ci-dessous.

S'agissant tout d'abord de notre recherche sur la loi PACTE deux implications managériales principales sont dégagées. D'une part, les auditeurs ont mis en exergue le manque de concertation lors de l'adoption de la loi. Ils ont souligné combien ils estimaient ne pas avoir été écoutés et combien le fait que leur Ministère de tutelle, celui de la justice, ne les représente pas dans ce projet, les avait heurtés. Ce résultat mis en lumière porte une implication managériale forte : les autorités doivent intégrer la nécessité, pour qu'une loi soit acceptée par les auditeurs, de consulter les instances professionnelles et de ne pas sembler les ignorer. D'autre part, la loi PACTE a conduit à la création de la mission ALPE d'une durée réduite de 3 ans, et qui nécessite, par l'auditeur, l'établissement d'un rapport sur les risques. Là encore notre recherche montre que les auditeurs sont hostiles à cette mission qu'ils estiment mal conçue : le client ne comprendrait pas clairement la portée de cette mission et le rapport attendu de l'auditeur ne serait pas suffisamment clair. Ce résultat souligne l'importance de clarification,

tant pour l'auditeur que pour les clients, de cette mission ALPE. Ceci est d'autant plus important que se profile l'année d'impact final de la loi PACTE : l'année 2025. En effet, il est probable que certaines sociétés désormais sous les seuils puissent être intéressées par cette mission ALPE, que l'auditeur pourrait également proposer. La condition étant la sécurisation de cette mission, pour les deux parties.

Concernant ensuite l'étude sur le télétravail des auditeurs, nos résultats permettent de dégager deux implications managériales. Tout d'abord, le cabinet d'audit qui proposerait du télétravail à ses collaborateurs ne peut ignorer nos résultats sur les difficultés induites en termes de gestion d'équipe et de formation des collaborateurs. Il est nécessaire, pour un tel cabinet, de concevoir des modalités de supervision des dossiers adaptées et de vérifier que le niveau technique de ses collaborateurs ne souffre pas du manque de formation terrain. S'agissant de la relation auditeur/audité, nous avons montré que le recours au télétravail dégrade cette relation et prive notamment l'auditeur de l'information informelle. Le cabinet dont les équipes travaillent en distanciel doit être conscient de cette perte et trouver des moyens de limiter ses effets négatifs.

Enfin, notre étude de la digitalisation dans les cabinets d'audit de type Non-Big, nos résultats permettent de faire émerger plusieurs implications managériales. Tout d'abord, les cabinets Non-Big doivent organiser leurs cabinets pour s'appropriier les outils digitaux puisque nos résultats montrent que l'intelligence artificielle et la blockchain sont très majoritairement inutilisés par les cabinets Non-Big. Or, les progrès dans ces domaines sont fulgurants et tout retard pris est difficile à combler. Les cabinets doivent donc « passer le pas » et investir en temps et moyens humains et financiers au risque d'être exclus du marché de l'audit. De plus, si la digitalisation offre de nouvelles opportunités pour les auditeurs, elle présente le risque de faire évoluer les attentes des parties prenantes envers les auditeurs : à ce sujet, il nous semble que la profession, dans son ensemble, doit avoir ce risque à l'esprit. Il est important que la CNCC par exemple, réaffirme les obligations des auditeurs légaux, mais aussi, voire surtout, réexplique les limites de la certification des comptes. L'objectif est ici que les entités auditées et leurs parties prenantes, aient une bonne connaissance de ce que leur auditeur légal est tenu de faire et de ce qui n'entre pas dans la mission, même avec des outils digitaux développés. Il en va, nous semble-t-il, de l'image de la profession et des cabinets Non-Big en particulier.

2. Perspectives de recherche issues de nos travaux

Ce travail doctoral s'est attaché à présenter la réaction de la profession d'auditeur face à trois changements récents qui la concernent. Il constitue une base de réflexion et de contribution théoriques et managériales. Il ouvre également la voie vers de nouvelles recherches qui peuvent compléter nos travaux sur les trois changements étudiés (§ 2.1) ou s'intéresser à d'autres réformes récentes touchant la profession (§ 2.2).

2.1. Prolongement de nos trois articles

Les articles présentés dans cette thèse sont autant de pistes de réflexion sur trois changements relatifs la profession d'auditeur. Comme souligné dans chaque article, nos recherches ouvrent des pistes de recherche complémentaires précisées ci-après.

2.1.1. La loi PACTE reste un contexte de recherche à étudier

Concernant d'abord la loi PACTE, changement étudié dans le deuxième chapitre de cette thèse, plusieurs pistes de réflexion nouvelles s'ouvrent.

Tout d'abord, la loi PACTE a été adoptée au printemps 2019 et les nouveaux seuils fixés conduisent à la disparition de mandats d'audit légal. Cependant, ces mandats de 6 ans continuent de courir jusqu'à leur terme. Ainsi, ce n'est qu'en 2025 que l'impact financier total sur les activités des cabinets d'audit pourra être mesuré. Les chercheurs en audit doivent donc avoir à l'esprit cette échéance qui crée des possibilités nombreuses de pistes de recherche. Sans que cette liste soit exhaustive, on pourrait envisager de s'intéresser à l'évolution des mandats au niveau du marché global de l'audit : quelle sera la part finale de mandats perdus ? quelles entités continueront de recourir un CAC alors qu'elles n'y seront plus obligées ? A plus long terme, des effets sur la qualité de l'information financière et/ou défaillances d'entreprises seront-ils significatifs ?

2.1.2. Le télétravail des auditeurs permet d'envisager des recherches variées

S'agissant ensuite du changement induit par le recours au télétravail, présenté dans le troisième chapitre de cette thèse, de nombreuses pistes de recherche nous semblent également permises.

Concernant les résultats sur les conséquences en termes de ressources humaines, nos recherches peuvent être complétées par des études nombreuses. Par exemple, il serait intéressant d'analyser quels sont les impacts de la possibilité de télétravailler pour les candidats dans les cabinets d'audit. En effet, la profession peinant à recruter, les cabinets sont tentés d'utiliser tous les leviers possibles pour capter les jeunes collaborateurs. La possibilité de réaliser des journées de télétravail est l'un de ces arguments.

Par ailleurs, en complément de nos résultats relatifs à la dégradation de la relation auditeur/audité induite par le recours au télétravail, des recherches pourraient être conduites sur leur impact sur la qualité de l'audit. Il pourrait être intéressant de se demander si les anomalies non détectées par les auditeurs, faute de « *soft information* », ont augmenté et/ou si les auditeurs ont développé de nouvelles techniques de détection desdites informations.

Enfin, le télétravail modifie l'équilibre vie privée/vie professionnelle des auditeurs. Face aux difficultés de recrutement des cabinets, les chercheurs en audit, mais aussi ceux en gestion des ressources humaines, pourraient se saisir de ce nouveau contexte de travail. L'objectif serait d'étudier le nouvel équilibre entre vie privée et vie professionnelle tant du point de vue des cabinets, en position d'employeurs en pénurie de collaborateurs, que de celui des auditeurs en recherche de poste.

2.1.3. La digitalisation dans les cabinets d'audit offre des perspectives de recherche

Enfin, notre dernier article, présenté au quatrième chapitre de cette thèse, porte sur la digitalisation dans les cabinets Non-Big. Il a permis de faire émerger des résultats sur le degré d'avancement des cabinets et montre, notamment, que l'intelligence artificielle et la blockchain sont très peu développées, à ce jour, dans les cabinets Non-Big.

Ce résultat nous semble ouvrir, là encore, de nouvelles perspectives. A titre d'exemple, une étude de cas comparative entre plusieurs cabinets Non-Big, à des stades différents

d'avancement en termes de recours à l'intelligence artificielle ou à la blockchain pourrait être envisagée. Elle pourrait permettre de comprendre les facteurs composants l'adoption de ces techniques, ou de mettre en évidence les freins à leur utilisation.

De même, il pourrait être intéressant de mener une étude longitudinale pour appréhender l'évolution future des auditeurs qui ont répondu à nos entretiens et/ou notre questionnaire.

Enfin, des études plus axées sur les méthodes d'audit telles que le full-audit ou l'audit en continu nous semblent être des pistes de recherche particulièrement prometteuses. Nos résultats montrent que, à ce jour, l'audit en continu est majoritairement rejeté par les auditeurs de cabinets Non-Big. Aussi, il pourrait être envisagé de voir comment le temps fait évoluer cette idée, et comment les Big se saisissent de cette possibilité opportuniste.

2.1.4. Des voies de recherche plus générales sur l'auditeur légal

De façon générale nos trois études montrent que la profession d'auditeur légal a connu des bouleversements nombreux et importants ces dernières années. Ceux-ci ne sont pas sans effet sur l'évolution de la profession et le chercheur en audit se doit d'étudier les conséquences de ces changements. Il serait intéressant de s'intéresser, par exemple, à l'évolution du marché de l'audit et à la concurrence entre les Big et les Non-Big. Nous avons montré, dans nos trois articles, combien l'opposition entre ces deux typologies de cabinets est forte. Les réformes récentes, et celles à venir, semblent aller vers une accentuation de ces différences.

De même, comme nous l'avons montré, la loi PACTE donne la possibilité aux auditeurs d'effectuer de nouvelles missions autres que la certification des comptes. La digitalisation ouvre un nouveau champ des possibles pour la profession. Ainsi, la question est de savoir jusqu'où iront ces évolutions de la profession et quelles en seront les conséquences. Si pour certains il est souhaitable d'élargir le rôle de l'auditeur pour lui donner une valeur ajoutée plus forte, d'autres s'opposent à cette évolution et considèrent que l'audit légal n'est pas compatible avec des missions de conseil. De même, des protestations s'élèvent de la part de certains cabinets qui estiment que l'auditeur doit garder sa fonction initiale de certification des comptes et que les nouveaux services et outils risquent de dénaturer la fonction d'auditeur, notamment aux yeux des entités auditées. La question de l'avenir de l'auditeur légal est donc ouverte.

2.2. Autres changements récents affectant la profession d'auditeur

Nous avons choisi de traiter, dans cette thèse, trois changements récents affectant les auditeurs légaux. Nous avons expliqué, en chapitre introductif, pourquoi cette recherche s'était axée sur ces trois changements. Cependant, d'autres changements récents touchent la profession d'auditeur et constituent des pistes de recherche futures intéressantes à plusieurs titres que le chercheur s'intéresse aux Big, aux Non-Big ou à la profession dans son ensemble.

D'abord, pour le chercheur en audit qui souhaite travailler sur l'actualité des Big, le cas du cabinet EY présente plusieurs pistes de recherche pertinentes. En effet, en 2021 ce cabinet a annoncé qu'il allait procéder à la scission de ses activités d'audit et de conseil, créant ainsi une première dans le monde des grands cabinets d'audit. Ce projet de scission, appelé Projet Everest a démarré pour finalement ne jamais aboutir. En 2023, les dirigeants de EY annoncent renoncer, purement et simplement, à ce projet de scission. L'étude de ce projet ambitieux, puis de son abandon constitue, indéniablement, une perspective intéressante pour le chercheur en audit. Sur un autre sujet, ce même cabinet a fait l'actualité en 2023 : sa responsabilité a été mise en cause dans le cadre du scandale Wirecard en Allemagne. Il a été condamné à verser une amende de 500.000 euros, mais surtout à une sanction jusque-là inédite : l'interdiction de mener de nouvelles missions d'audit d'entités d'intérêt public en Allemagne pendant 2 ans. Cette condamnation historique constitue une opportunité de recherche pour les chercheurs en audit.

Enfin, ceux qui souhaitent s'intéresser à la profession d'auditeur légal dans son ensemble, bénéficient d'autres pistes regroupées autour de deux grands thèmes : la déontologie des auditeurs d'une part, leurs missions d'autre part.

Concernant les recherches futures en lien avec la déontologie de l'auditeur, plusieurs actualités constituent des sujets d'étude pertinents. Par exemple, les nouvelles normes déontologiques adoptées en avril 2023 et annexées au Code de commerce, nous semblent présenter un intérêt certain pour le chercheur en audit et/ou en éthique professionnelle.

Ensuite, si l'on s'intéresse à l'évolution des missions de l'auditeur légal, la question de la part que prendra la certification de éléments extra-financiers ne peut être écartée. De même, l'évolution du H3C qui deviendra, fin 2023, la Haute Autorité de l'Audit (H2A), constitue une évolution majeure de la profession.

Enfin, la question de l'identité de l'auditeur est un sujet de recherche fondamental et porteur de pistes de recherches futures importantes. En effet, la CNCC mène depuis plusieurs années des campagnes de communication pour réaffirmer son identité, préciser ses missions et attirer les jeunes talents. Le chercheur en audit pourrait être intéressé à mener des études de langage comparatives pour étudier l'évolution des messages de la profession. Pour finir il nous semble intéressant de noter que la profession démontre l'évolution de son identité en modifiant l'un des attributs les plus forts de l'identité : le nom. En effet, les campagnes de communications de la profession ont remplacé le terme « commissaire aux comptes » par celui « d'auditeur légal ». Quelles intentions sous-tendent ce changement ? quelles conséquences induira-t-il ? L'avenir de la profession nous le dira.

Bibliographie

- Abbadi A. (2014). Contribution à la compréhension des facteurs à l'origine de la faible utilisation du rapport d'audit en France : cas des investisseurs institutionnels et des analystes financiers. Thèse de doctorat. Université de Nice.
- Abbasi A. (2010). Contribution à la connaissance de la prévention et de la détection des fraudes par la gouvernance et par l'audit. Thèse de doctorat. Université Bordeaux 4.
- Abdel Nour J. (2020). The effect of employee ownership on audit fees, auditor independence and earnings management : evidence from France. Thèse de doctorat. Université d'Aix Marseille.
- Akrimi N. (2021). The impact of Coronavirus pandemic on audit quality : the perceptions of Saudi auditors. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 25 (2) : 8.
- Al-Aamaedeh Z.O. et Alhosban A.A. (2021). The Impact of Coronavirus (covid -19) on External Audit from the Viewpoint of External Auditors. *International Journal of Entrepreneurship* 25 : 1-12.A
- Al-Ansi A.A. (2022). Is the impact of audit effort on quality of auditors' performance contingent on virtual audit proficiency? An auditors' perspective during the COVID-19 pandemic. *Cogent Business & Management* 9 (1) : 1-18.
- Albitar K., Gerged A.M., Kikhia H. et Hussainey K. (2020). Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management* 29 (1) : 169-178.
- Albouaini K. (2011). Contribution à la compréhension de l'Audit Expectation Gap dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise élargie : le cas du commissariat aux comptes dans le contexte français. Thèse de doctorat. Université de Pau.
- Alles M.G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *Accounting Horizons* 29 (2) : 439-449.
- Ansell C., Sørensen E. et Torfing J. (2021). The COVID-19 pandemic as a game changer for public administration and leadership? The need for robust governance responses to turbulent problems. *Public Management Review* 23 (7) : 949-960.
- Appelbaum D., Budnik S. et Vasarhelyi M. (2020). Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis. *The CPA Journal* 90 (6) : 14-19.
- Ardelean A. (2015). Perceptions on Audit Quality Based on the Ethical Behaviour of Auditors. *Audit Financiar* 13 (123) : 61-73.
- Asthana S., Khurana I. et Raman K.K. (2019). Fee competition among Big 4 auditors and audit quality. *Review of Quantitative Finance & Accounting* 52 (2) : 403-438.

-
- Asthana S.C., Raman K.K., et Hongkang Xu (2015). U.S.-Listed Foreign Companies' Choice of a U.S.-Based versus Home Country-Based Big N Principal Auditor and the Effect on Audit Fees and Earnings Quality. *Accounting Horizons* 29 (3) : 631-666.
- Audousset-Coulier S. (2008). La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises : deux études de déterminants. Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés. Thèse de doctorat. Ecole des Hautes Etudes Commerciales
- Audousset-Coulier S., Marmousez S. et Pezet A. (2016). Qualité de l'audit : avons-nous créé une chimère ? *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise* 18 : 141-161.
- Autissier D., Vandangeon-Derumez I. et Vas A. (2018). Conduite du changement : concepts clés. 60 ans de pratiques héritées des auteurs fondateurs, Paris : Dunod.
- Baatwah S.R. et Al-Ansi A.A. (2022). Dataset for understanding the effort and performance of external auditors during the COVID-19 crisis: A remote audit analysis. *Data in Brief* 42: 108119.
- Bandura A. (1977). *Social Learning Theory* Prentice Hall.,
- Barrett AO P. (2022). New development: Whither the strategic direction of public audit in an era of the 'new normal'? *Public Money and Management* 42 (2) : 124-128.
- Beardsley E.L., Imdieke A.J. et Omer T.C. (2020). The distraction effect of non-audit services on audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 71 (2-3) : 1-20.
- Beardsley E.L., Goldman N.C. et Omer T.C. (2020). Audit Office Industry Diversity and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* : 1.
- Beardsley E.L., Lassila D.R. et Omer T.C. (2019). How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality. *Contemporary Accounting Research* 36 (2) : 999-1027.
- Bédard J. (1989). Expertise in auditing : myth or reality ? *Accounting Organizations and Society* 14 : 113-131.
- Bell T.B., Causholli M. et Knechel W.R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research* (John Wiley & Sons, Inc.) 53 (3) : 461-509.
- Belletre I., Bihl M.-H. et Gonthier-Besacier N. (2022). Les traits de personnalité qui destinent les jeunes vers la profession comptable : les cabinets n'attirent plus les « bean-counters ». *ACCRA* 15 : 93-119.
- Ben Ali C. et Lesage C. (2013). Les auditeurs financiers face aux conflits d'agence : une étude des déterminants des honoraires d'audit en France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19 (1) : 59-89.
- Ben Slimene I. (2016). *L'impact de la réglementation sur la qualité et le coût de l'audit en Europe*. Thèse de doctorat. Université Grenoble Alpes.

-
- Benecib F. (2004). De l'efficacité du co-commissariat aux comptes. Thèse de doctorat. Université Paris 9 Dauphine.
- Bennett G.B. et Hatfield R.C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society* 68-69 : 42-57.
- Berrada A. (2015). L'auditeur financier après l'automatisation approfondie des systèmes d'information : entre acceptation et productivité décisionnelle. Thèse de doctorat. Université de Clermont-Fd.
- Bertin É. (1999). La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation. Thèse de doctorat. Université Bordeaux 4.
- Bessour M. (2013). La stabilité de la relation entre le commissaire aux comptes et les PME. Thèse de doctorat. Université de Montpellier 2.
- Bin Ke, Lennox C.S., et Qingquan Xin (2015). The Effect of China's Weak Institutional Environment on the Quality of Big 4 Audits. *Accounting Review* 90 (4) : 1591-1619.
- Boiral O., Heras-Saizarbitoria I. et Brotherton M.-C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 33 (2) : 309-334.
- Bonache A.B. (2022). La relation stressseurs–performance en cabinets comptables et d'audit : Y a-t-il du bon stress ? : *Comptabilité Contrôle Audit* 28 (1) : 87-131.
- Boone J.P., Khurana I.K. et Raman K. k. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting & Public Policy* 29 (4) : 330-352.
- Boone J.P., Khurana I.K. et Raman K.K. (2015). Did the 2007 PCAOB Disciplinary Order against Deloitte Impose Actual Costs on the Firm or Improve Its Audit Quality? *Accounting Review* 90 (2) : 405-441.
- Bouquot J. (2019). La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit. *ACCRA* N°5 (2) : 61-64.
- Boyer L. (2002). Le devenir des métiers. *Revue Française de Gestion* 28 (140) : 151-168.
- Burns M.B. et Igou A. (2019). "Alexa, Write an Audit Opinion": Adopting Intelligent Virtual Assistants in Accounting Workplaces. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 16 (1) : 81-92.
- Cameran M., Campa D. et Francis J.R. (2020). The Relative Importance of Auditor Characteristics Versus Client Factors in Explaining Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* : 1.
- Campbell Clark S. (2000). Work/family border theory : a new theory of work/family balance. *Human Relations* 53 (6) : 747-770.

-
- Cappelletti L. et Escaffre L. (2021). Éditorial : Les besoins de recherche appliquée en audit, comptabilité et contrôle n'ont (peut-être) jamais été aussi importants. *ACCRA* 10 (1) : 5-11.
- Cardoni A., Kiseleva E. et De Luca F. (2020). Continuous auditing and data mining for strategic risk control and anticorruption: Creating "fair" value in the digital age. *Business Strategy and the Environment* 29 (8) : 3072-3085.
- Casterella J.R., Jensen K.L. et Knechel W.R. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? *Accounting Review* 84 (3) : 713-735.
- Castillo-Merino D., Garcia-Blandon J. et Martinez-Blasco M. (2020). Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? *European Accounting Review* 29 (2) : 233-262.
- Castka P. et Searcy C. (2021). Audits and COVID-19: A paradigm shift in the making. *Business Horizons* 66 : 5-11.
- Castro M.D.B. et Tumibay G.M. (2021). A literature review: efficacy of online learning courses for higher education institution using meta-analysis. *Education and Information Technologies* 26 (2) : 1367-1385.
- Chaplais C. (2019). Formation et déontologie de l'auditeur. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Clermont-Ferrand.
- Chemingui M. (2004). Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : application selon la démarche du paradigme de Churchill. Thèse de doctorat. Université de Besançon.
- Chen H., Chen J.Z., Lobo G.J. et Wang Y. (2011). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research* 28 (3) : 892-925.
- Chi W., Myers L.A., Omer T.C. et Xie H. (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. *Review of Accounting Studies* 22 (1) : 361-391.
- Chih H. (2014). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal: évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Université Paris Dauphine.
- Chih H. et Casta J.-F. (2014). La rotation de l'auditeur et la qualité de l'audit : une méta-analyse. In *Mesure, évaluation, notation - les comptabilités de la société du calcul*. 35ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. : Lille.
- Cho M., Kwon S.Y. et Krishnan G.V. (2021). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting & Public Policy* 40 (4) : NPAG-NPAG.
- Choi J.-H., Kim S. et Raman K.K. (2017). Did the 1998 Merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand Increase Audit Quality? *Contemporary Accounting Research* 34 (2) : 1071-1102.

-
- Choi J.-H., Kim C., Kim J.-B. et Zang Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 29 (1) : 73-97.
- Choo F. (1986). Job stress, job-performance, and auditor personality-characteristics. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 5 (2) : 17-34.
- Chou T.-K., Pittman J.A. et Zhuang Z. (2021). The Importance of Partner Narcissism to Audit Quality: Evidence from Taiwan. *The Accounting Review* 96 (6) : 26.
- Christensen B.E., Glover S.M., Omer T.C. et Shelley M.K. (2016). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research* 33 (4) : 1648-1684.
- Christensen B.E., Omer T.C., Shelley M.K. et Wong P.A. (2019). Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38 (3) : 95-119.
- Christensen B.E., Newton N.J. et Wilkins M.S. (2021). How do team workloads and team staffing affect the audit? Archival evidence from U.S. audits. *Accounting, Organizations and Society* 92 : 1-20.
- Ciurdaş I. (2022). Estimations comptables - Risques et enjeux pour la mission d'audit. Thèse de doctorat. Université de Cote d'Azur.
- Climent-Serrano S., Bustos-Contell E., Labatut-Serer G. et Rey-Martí A. (2018). Low-cost trends in audit fees and their impact on service quality. *Journal of Business Research* 89 : 345-350.
- Clor-Proell S.M., Kadous K. et Proell C.A. (2022). The Sounds of Silence: A Framework, Theory, and Empirical Evidence of Audit Team Voice. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 41 (1) : 75-100.
- Codesso M., de Freitas M.M., Wang X., de Carvalho A. et da Silva Filho A.A. (2020). Continuous Audit Implementation at Cia. Hering in Brazil. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 17 (2) : 103-118.
- Colasse B. et Standish P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 4 (2) : 5-27.
- College of Accounting, University of Cape Town, South Africa, McGregor D., Carpenter R., et College of Accounting, University of Cape Town, South Africa (2020). Potential threats for the auditing profession, audit firms and audit processes inherent in using emerging technology. *The Business and Management Review* 11 (02) : 45-54.
- Creswell J.W. et Plano Clark V.L. (2011). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*, Second edition. Los Angeles and London: Sage Publications.
- Czerney K., Jang D. et Omer T.C. (2019). Client Deadline Concentration in Audit Offices and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38 (4) : 55-75.
- Daft R. et Lengel R. (1986). Organizational information requirements media richness and structural design. *Management Science* 32 (5).

-
- Dagilienè L. et Klovienè L. (2019). Motivation to use Big data and Big data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal* 34 (7) : 750-782.
- Dattin Fournes C. (2017). Developments in France regarding the mandatory rotation of auditors: Do they enhance auditors' independence? *Accounting History* 22 (1) : 44-66.
- De Santis F. et D'Onza G. (2020). Big data and data analytics in auditing: in search of legitimacy. *Meditari Accountancy Research* 29 (5) : 1088-1112.
- DeAngelo L.E. (1981). Auditor Size and audit quality. *Journal of accounting and economics* 3 : 183-199.
- DeCorte M. et Wright A. (2021). Auditing in COVID-19 Environment: Lessons Learned from a Global Pandemic. *The Armed Forces Comptroller* 66 (1) : 48-52.
- DeFond M.L. et Lennox C.S. (2017). Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits? *Journal of Accounting Research* (John Wiley & Sons, Inc.) 55 (3) : 591-627.
- DeFond M.L. et Lennox C.S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting & Economics* 52 (1) : 21-40.
- DeFond M. et Zhang J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2-3) : 275-326.
- Dehkordi H.F. et Makarem N. (2011). The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality. *International Research Journal of Finance and Economics* (80) : 121-137.
- Dekeyser S., Gaeremynck A., Knechel W.R. et Willekens M. (2021). The Impact of Partners' Economic Incentives on Audit Quality in Big 4 Partnerships. *Accounting Review* 96 (6) : 129-152.
- Deneuve E. (2023). Three essays on key audit matters dissimilarity. Thèse de doctorat. Paris : ESSEC Business School.
- Desplebin O., Lux G. et Petit N. (2019). Comprendre la blockchain : quels impacts pour la comptabilité et ses métiers ? : *ACCRA* 5 (2) : 5-23.
- Dodgson M.K. et Trotman A.J. (2022). Lessons Learned: Challenges When Conducting Interview-Based Research in Auditing and Methods of Coping. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 41 (1) : 101-113.
- Dohrer B. et Mayes C. (2020). Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on. *Journal of Accountancy*, suppl. Special Digital Edition 229 (5) : 14-15,17-18.
- Doxey M. et Ewing R. (2021). Have changes in audit standards altered client perceptions of auditors? *American Journal of Business* 36 (2) : 109-127.
- Dubar C. et Tripièr P. (2005). *Sociologie des professions* 2e édition revue et augmentée., Paris: Armand Colin.

-
- Duh R.-R., Knechel W.R. et Lin C.-C. (2020). The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39 (2) : 51-79.
- Durkin M.P., Jollineau S.J. et Lyon S.C. (2021). Sounds Good to Me: How Communication Mode and Priming Affect Auditor Performance. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 40 (1) : 1-17.
- Fabioux I. (2021). *Analyse du processus de normalisation de l'audit en France*. Thèse de doctorat. Université d'Angers.
- Farcane N., Bunget O.C., Blidisel R., Dumitrescu A.C., Deliu D., Bogdan O. et Burca V. (2022). Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja* 36 (1) : 422-459.
- Fischer M.J. (1996). "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society* 21 (2) : 219-242.
- Fitzgerald B.C., Omer T.C. et Thompson A.M. (2018). Audit Partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S. Evidence from the Not-For-Profit Sector. *Contemporary Accounting Research* 35 (1) : 334-364.
- Flint D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing* Macmillan Education, London.,
- Fotouh L.E. et Lorentzon J.I. (2021). The Impact of Digitalization on Future Audits. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 18 (2) : 77-97.
- Francis J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36 (4) : 345-368.
- Francis J.R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2) : 125-152.
- Francis J.R. et Yu M.D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review* 84 (5) : 1521-1552.
- Francis J.R., Andrew Jr. W.T. et Simon D.T. (1990). Voluntary Peer Reviews, Audit Quality, and Proposals for Mandatory Peer Reviews. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 5 (3) : 369-378.
- Francis J.R. et Dechow Wang (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World. *Contemporary Accounting Research* 25 (1) : 157-191.
- Francis J.R. et Michas P.N. (2013). The Contagion Effect of Low-Quality Audits. *Accounting Review* 88 (2) : 521-552.
- Francis J.R., Michas P.N. et Seavey S.E. (2013). Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries* Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries. *Contemporary Accounting Research* 30 (1) : 325-355.

-
- Fung S.Y.K., Raman K. k. et Zhu X. (Kevin) (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting & Economics* 64 (1) : 15-36.
- Gaddour I. (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Université Paris Dauphine.
- Garcia A. (2009). Etats affectifs dans les cabinets d'audit : une approche par le concept d'identification organisationnelle et professionnelle. Thèse de doctorat. Université Toulouse 1.
- Garcia-Blandon J., Argilés-Bosch J.M. et Ravenda D. (2020). Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study. *Journal of International Financial Management & Accounting* 31 (1) : 35-64.
- Garcia-Blandon J. et Argiles-Bosch J.M. (2018). Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain. *International Journal of Auditing* 22 (1) : 98-108.
- Garcia-Blandon J., Argilés-Bosch J.M., Martinez-Blasco M. et Merino D.C. (2018). On the relationship between compliance with recommendations on the audit committee of codes of good practices and financial reporting quality. *Journal of Management & Governance* 22 (4) : 921-946.
- Garcia-Blandon J., Argilés-Bosch J.M. et Ravenda D. (2020). Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study. *Journal of International Financial Management & Accounting* 31 (1) : 35-64.
- Garcia-Blandon J., Argilés-Bosch J.M. et Ravenda D. (2019). Is there a gender effect on the quality of audit services? *Journal of Business Research* 96 : 238-249.
- Garcia-Blandon J., Castillo-Merino D., Argilés-Bosch J.M. et Ravenda D. (2021). Mandatory Joint Audit and Audit Quality in the Context of the European Blue Chips. *Journal of Business Economics & Management* 22 (5) : 1378-1395.
- García-Blandon J., María Argilés-Bosch J. et Ravenda D. (2020). Learning by Doing? Partners Audit Experience and the Quality of Audit Services: Learning by Doing? La experiencia en auditoría del socio auditor y la calidad de los servicios de auditoría. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review* 23 (2) : 197-209.
- Gardner E.C. et Bryson J.R. (2021). The dark side of the industrialisation of accountancy: innovation, commoditization, colonization and competitiveness. *Industry and Innovation* 28 (1) : 42-57.
- Garnier C. (2014). "Qui sont les Associés d'audit des cabinets Big 4? Une lecture interactionniste des carrières des auditeurs dans les cabinets Big 4 en France.". Thèse de doctorat École des Hautes Études Commerciales.
- Garnier C. (2020). Intégrer la bonne Écurie ou comment devient-on Associé d'audit? Le fonctionnement des réseaux informels de promotion dans les cabinets Big 4 en France: *Comptabilité Contrôle Audit* 26 (2) : 7-44.

-
- Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C. et Jolibert A. (2018). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion*. 3ème édition., Pearson.
- Gioia D.A., Corley K.G. et Hamilton A.L. (2013). Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research: Notes on the Gioia Methodology. *Organizational Research Methods* 16 (1) : 15-31.
- Giroux N. (1991). La gestion du changement stratégique. *Revue Internationale de Gestion* 16 (2) : 8-14.
- Gonthier-Besacier N. (1996). Une contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit. Thèse de doctorat. Université Paris 9 Dauphine.
- Gonthier-Besacier N., Hottegingre G. et Fine-Falcy S. (2016). Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap': Audit Quality Perception. *International Journal of Auditing* 20 (2) : 186-201.
- Guénin H. (2008). Le travail réel des auditeurs légaux. Thèse de doctorat. Sciences de l'H. et société. HEC Paris.
- Guetat S. (2008). L'évaluation du succès perçu par l'utilisateur des technologies de l'information dans la mission d'audit : application à un dossier de travail électronique dans un cabinet d'audit international. Thèse de doctorat. Université Toulouse 1.
- Gul F.A., Donghui Wu, et Zhifeng Yang (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *Accounting Review* 88 (6) : 1993-2023.
- Gul F.A., Kim J.-B. et Qiu A.A. (2010). Ownership concentration, foreign shareholding, audit quality, and stock price synchronicity: Evidence from China. *Journal of Financial Economics* 95 (3) : 425-442.
- Gul F.A., Lim C.Y., Wang K. et Xu Y. (2019). Stock Price Contagion Effects of Low-Quality Audits at the Individual Audit Partner Level. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38 (2) : 151-178.
- Gul F.A., Lynn S.G. et Tsui J.S.L. (2002). Audit Quality, Management Ownership, and the Informativeness of Accounting Earnings. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 17 (1) : 25-49.
- Gul F.A., Shuai (Mark) Ma, et Karen Lai (2017). Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market. *Journal of International Accounting Research* 16 (1) : 83-105.
- Gul F.A., Sun S.Y.J. et Tsui J.S.L. (2003). Audit Quality, Earnings, and the Shanghai Stock Market Reaction. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 18 (3) : 411-427.
- Gul F.A., Tsui J. et Dhaliwal D.S. (2006). Non-audit services, auditor quality and the value relevance of earnings. *Accounting & Finance* 46 (5) : 797-817.
- Gunn J.L., Kawada B.S. et Michas P.N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting & Public Policy* 38 (6) : NPAG-NPAG.

-
- Gunn J.L. et Michas P.N. (2018). Auditor Multinational Expertise and Audit Quality. *Accounting Review* 93 (4) : 203-224.
- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2023). Suivi du marché du contrôle légal des comptes.
- Hazar H.B. (2021). *New paradigm in auditing: Continuous auditing* Accounting, Finance, Sustainability, Governance and Fraud.
- Hazgui M. (2013). Stratégies et jeux de pouvoir dans l'espace réglementaire de l'audit légal en France (2003-2012). Thèse de doctorat. Université Paris 1.
- Herrbach O. (2000). Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique. Thèse de doctorat. Université des Sciences sociales. Toulouse 1.
- Hottegindre G. (2011). *Le rôle de la profession de commissaires aux comptes : entre la défense de l'intérêt général et la défense des intérêts professionnels*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Université Paris Dauphine.
- Hottegindre G. et 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
- Hurley P.J., Mayhew B.W., Obermire K.M. et Tegeler A.C. (2021). The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality. *Contemporary accounting research* 38 (4) : 2795-2823.
- IAASB (2014). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*
- Ifergan P. (2010). Les effets des facteurs objectifs de la complexité de la tâche sur la performance du jugement d'audit dans les sociétés commerciales. Thèse de doctorat. Université Nice Sophia-Antipolis.
- Jedidi I. (2013). Contribution à la compréhension de l'« Expectation gap » en audit. Thèse de doctorat. Université Paris 9 Dauphine.
- Jensen M. et Meckling W. (1976). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 4 : 305-360.
- Jeong K. et Ntim C.G. (2020). The effect of audit quality on analyst following. *Cogent Business & Management* 7 (1) : 1-17.
- Jerman L. et Beau P. (2021). « On est quelque part des athlètes d'entreprise »: Des réparations affectives du travail dans les grands cabinets d'audit. *Revue Française de Gestion* 47 (298) : 39-53.
- Jerman L. et Bourgoin A. (2018). L'identité négative de l'auditeur. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 24 (1) : 113-142.

-
- Jia H. et Hsiao D. (2021). A Study of Perceived Audit Quality and Size of Big 4 Audit Office. *Journal of Accounting & Finance (2158-3625)* 21 (1) : 105-114.
- Jiang J. (2019). The informativeness and opportunistic use of insider trading : evidence from audit opinions, earnings management and goodwill impairment. Thèse de doctorat. ESSEC Business School.
- Jiang J. (Xuefeng), Wang I.Y. et Wang K.P. (2019). Big N Auditors and Audit Quality: New Evidence from Quasi-Experiments. *The Accounting Review* 94 (1) : 205-227.
- Johnson V.E., Khurana I.K. et Reynolds J.K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4) : 637-660.
- Kabuye F., Bugambiro N., Akugizibwe I., Nuwasiima S., Naigaga S. et Ntim C.G. (2019). The influence of tone at the top management level and internal audit quality on the effectiveness of risk management practices in the financial services sector. *Cogent Business & Management* 6 (1) : 1-21.
- Kend M., Leoni G., Florio C. et Gaia S. (2023). Statutory Audits in Europe: Latest Reforms and Future Challenges. *Statutory Audits in Europe: Latest Reforms and Future Challenges*.
- Khavis J.A. et Krishnan J. (2021). Employee Satisfaction and Work-Life Balance in Accounting Firms and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 40 (2) : 161-192.
- Khavis J.A., Krishnan J. et Tipton C. (2022). Implications of Employee Satisfaction and Work-Life Balance in Accounting Firms. *Current Issues in Auditing* 16 (1) : P16-P26.
- Khurana I.K., Lundstrom N. et Raman K.K. (2021). PCAOB Inspections and the Differential Audit Quality Effect for Big 4 and Non-Big 4 US Auditors. *Contemporary Accounting Research* 38 (1) : 376-411.
- Knechel W.R. (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing* 20 (3) : 215-223.
- Knechel W.R., Krishnan G.V., Pevzner M., Shefchik L.B. et Velury U.K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 : 385-421.
- Knechel W.R. et Vanstraelen A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (1) : 113-131.
- Knechel W.R. et Sharma D.S. (2012). Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 31 (4) : 85-114.
- Knechel W.R. (2015). Audit research in the wake of SOX. *Managerial Auditing Journal* 30 (8/9) : 706-726.

-
- Kokina J. et Davenport T.H. (2017). The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 14 (1) : 115-122.
- Krahel J.P. et Titera W.R. (2015). Consequences of Big Data and Formalization on Accounting and Auditing Standards. *Accounting Horizons* 29 (2) : 409-422.
- Krieger F., Drews P. et Velte P. (2021). Explaining the (non-) adoption of advanced data analytics in auditing: A process theory. *International Journal of Accounting Information Systems* 41 : 1-24.
- Krishnan G.V. (2003). Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (1) : 109.
- Krishnan G.V., Patatoukas P.N. et Wang A.Y. (2019). Customer-Base Concentration: Implications for Audit Pricing and Quality. *Journal of Management Accounting Research* 31 (1) : 129-152.
- Krishnan G. et Zhang J. (2019). Do investors perceive a change in audit quality following the rotation of the engagement partner? *Journal of Accounting & Public Policy* 38 (2) : 146-168.
- Kübler-Ross E. (1969). *On Death and Dying* Labor et Fides.
- Kumar K. et Lim L. (2015). Was Andersen's audit quality lower than its peers?: A comparative analysis of audit quality. *Managerial Auditing Journal* 30 (8/9) : 911-962.
- Lai K.-W. et Gul F.A. (2008). Was audit quality of Laventhol and Horwath poor? *Journal of Accounting & Public Policy* 27 (3) : 217-237.
- Laffont O. (2010). Le risque de mise en cause des commissaires aux comptes : déterminants et perception. Thèse de doctorat. Université Toulouse 1.
- Lai K.-W. et Gul F.A. (2008). Was audit quality of Laventhol and Horwath poor? *Journal of Accounting & Public Policy* 27 (3) : 217-237.
- Lamboglia R., Lavorato D., Scornavacca E. et Za S. (2021). Exploring the relationship between audit and technology. A bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research* 29 (5) : 1233-1260.
- Le T. et Lobo G.J. (2020). Audit Quality Inputs and Financial Statement Conformity to Benford's Law. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* : 1.
- Lemaitre C. et Krohmer C. (2010). L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ? *Finance Contrôle Stratégie* 13-4 : 75-100.
- Lennox C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting & Economics* 39 (2) : 201-231.
- Lennox C., Wu X. et Zhang T. (2016). The effect of audit adjustments on earnings quality: Evidence from China. *Journal of Accounting & Economics* 61 (2/3) : 545-562.

-
- Lennox C.S. (1999a). Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting* 26 (7/8) : 779-805.
- Lennox C.S. (2016). Did the PCAOB's Restrictions on Auditors' Tax Services Improve Audit Quality? *Accounting Review* 91 (5) : 1493-1512.
- Lennox C.S. (1999b). Non-audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review* 8 (2) : 239-252.
- Lherm F.-R. (2016). Reassembling audit around the jurisdiction of comfort How to design and conduct performative experiments. Thèse de doctorat. Paris : Paris 1 Panthéon Sorbonne.
- Lisic L.L., Myers L.A., Pawlewicz R. et Seidel T.A. (2019). Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Pre- and Post-SOX Eras. *Contemporary Accounting Research* 36 (2) : 1028-1054.
- Lobo G.J., Paugam L., Zhang D. et Casta J.F. (2017). The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests. *Contemporary Accounting Research* 34 (1) : 118-153.
- Lobo G.J., Xie Y. et Zhang J.H. (2018). Innovation, financial reporting quality, and audit quality. *Review of Quantitative Finance & Accounting* 51 (3) : 719-749.
- Lowe D.J., Bierstaker J.L., Janvrin D.J. et Jenkins J.G. (2018). Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage? *Journal of Information Systems* 32 (1) : 87-107.
- Loyer P. (2006). L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants. Thèse de doctorat. Université Lille 1.
- Lugli E. et Bertacchini F. (2022). Audit quality and digitalization: some insights from the Italian context. *Meditari Accountancy Research*.
- Manita R., Elommal N., Baudier P. et Hikkerova L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change* 150 : 1-10.
- Masmoudi S. (2008). Étude des facteurs explicatifs de la recherche de la qualité de l'audit dans un contexte international. Thèse de doctorat. Université de Nice.
- Massot V. (2011). Audit légal et technologies organisationnelles : l'exemple de l'environnement PGI en PME. Thèse de doctorat. Université de Montpellier 2.
- Matta D. (2006). Contribution à l'étude de l'audit éclairé des financements obscurs. Thèse de doctorat. Université Bordeaux 4.
- Michaud N. (2021). Savoir pratique de l'auditeur externe et l'exercice de son jugement professionnel. Thèse de doctorat. Université de Bourgogne Franche-Comté.
- Miles M., Huberman M. et Saldana J. (2020). Qualitative data analysis : a methods sourcebook. 4ème édition., SAGE.

-
- Morin E. (1977). *La Méthode 1, tome 1. La nature de la nature*, Paris : Éditions du Seuil.
- Morse J. (1995). The significance of saturation. *Qualitative Health Research* 5 (2) : 147-149.
- Moser H. (2021). Dressing for the Occasion? Audit Quality in the Presence of Competition for New Clients. *The Accounting Review* 96 (6) : 329-360.
- Muller G. (2012). Les pratiques d'audit légal : le cas du contrôle des comptes de sociétés cotées françaises. Thèse de doctorat. Université de Montpellier 1.
- Munoko I., Brown-Liburd H.L. et Vasarhelyi M. (2020). The Ethical Implications of Using Artificial Intelligence in Auditing. *Journal of Business Ethics* 167 (2) : 209-234.
- Netemeyer R.G., Boles J. et McMurrian R. (1996). Development and Validation of Work-Family Conflict and Family-Work Conflict Scales. *Journal of Applied Psychology* 81 (4) : 400-410.
- Nor M.N.M. (2011). Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality. Edith Cowan University.
- Nowak M. (2019). Statutory auditors' self-perception and their perception of audited companies and accountants. Behavioral research with the use of metaphors. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* : 17.
- O'Kane P., Smith A. et Lerman M.P. (2021). Building Transparency and Trustworthiness in Inductive Research Through Computer-Aided Qualitative Data Analysis Software. *Organizational Research Methods* 24 (1) : 104-139.
- Ouattara A. (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit. Thèse de doctorat. Université Paris Est.
- Pères V. (2012). Les pratiques adaptatives d'audit : essai d'observation et d'interprétation des pratiques actuelles d'audit légal, en France. Thèse de doctorat. Université de Nice.
- Persellin J.S., Schmidt J.J., Vandervelde S.D. et Wilkins M.S. (2019). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction. *Accounting Horizons* 33 (4) : 95-117.
- Piot C. (2001). Audit de l'information financière et relations d'agence. Thèse de doctorat. Université de Grenoble.
- Piot C. (2005). Chapitre 6. Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports. In *Gouvernement d'entreprise*. Management. : Louvain-la-Neuve : De Boeck Supérieur, : 155-229.
- Portal M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 17 (1) : 37-66.
- Power M.K. (1991). Educating accountants: Towards a critical ethnography. *Accounting, Organizations and Society* 16 (4) : 333-353.

-
- Power M.K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4) : 379-394.
- Power M.K. et Gendron Y. (2015). Qualitative Research in Auditing: A Methodological Roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34 (2) : 147-165.
- Prat dit Hauret C. (2000). L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique. Thèse de doctorat. Université Bordeaux 4.
- Razgani H. (2011). Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain : le cas du cabinet Audit & Co. Thèse de doctorat. Université Paris 9 Dauphine.
- Rekik Bouguecha C. (2012). Le marché et l'environnement de l'audit en Europe : Analyse comparative des honoraires d'audit et de "non-audit " (France, Royaume-Uni, Allemagne). Thèse de doctorat. Université Paris 1.
- Reyes G. (2023). La complexité du métier de pharmacien titulaire d'officine: @GRH 45 (4) : 143-169.
- Rezaee Z., Abernathy J., Causholli M., Michas P.N., Roush P.B., Rowe S. et Velury U.K. (2016). Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No. 2015-005, July 1, 2015. *Current Issues in Auditing* 10 (1) : C11-C27.
- Richard C. (2000). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit. Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. Thèse de doctorat. Université de Montpellier 2.
- Richard C. et Reix R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité Contrôle Audit* 8 (1) : 151-174.
- Rose A.M., Rose J.M., Sanderson K.-A. et Thibodeau J.C. (2017). When Should Audit Firms Introduce Analyses of Big Data Into the Audit Process? *Journal of Information Systems* 31 (3) : 81-99.
- Saidi S. (2011). Les déterminants politico-institutionnels et socioculturels du chiffre d'affaires des cabinets d'audit et d'expertise comptable en France. Thèse de doctorat. Université Toulouse 1.
- Saiewitz A. et Kida T. (2018). The effects of an auditor's communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society* 65 : 33-43.
- Sakka A. (2013). Contribution à la compréhension du conflit auditeur - audité et des modalités de sa gestion. Ben Slimene I. (2016). L'impact de la réglementation sur la qualité et le coût de l'audit en Europe. Bennechib F. (2004). De l'efficacité du co-commissariat aux comptes. Université Paris 9 Dauphine.
- Sakka A. et Manita R. (2011). Les comportements de l'audité affectant la qualité de l'audit: Une étude exploratoire sur le marché Français. In *Comptabilités, économie et société*. 32ème congrès de l'AFC.

- Sarhan A.A., Ntim C.G. et Al-Najjar B. (2019). Antecedents of audit quality in MENA countries: The effect of firm- and country-level governance quality. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 35 : 85-107.
- Shakhatreh M.Z., Alsmadi S.A., Alkhataybeh A. et Ntim C.G. (2020). The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan. *Cogent Business & Management* 7 (1) : 1-17.
- Sharma N., Sharma G., Joshi M. et Sharma S. (2022). Lessons from leveraging technology in auditing during COVID-19: an emerging economy perspective. *Managerial Auditing Journal* 37 (7) : 869-885.
- Simnett R. (2022). Rebuilding trust and the role of audit: The impact of the UK audit reform proposals on other standard-setters. *International Journal of Auditing* 26 (1) : 32-36.
- Sirois L.-P., Marmousez S. et Simunic D.A. (2016). Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 22 (3) : 111-144.
- Soltani B. (1992). Le contenu informationnel des rapports d'audit pour les marchés financiers et les institutions financières. Thèse de doctorat. Université Paris 9 Dauphine.
- Srinidhi B.N. et Gul F.A. (2007). The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality. *Contemporary Accounting Research* 24 (2) : 595-629.
- Stenger S. (2015). « Pourquoi travaille-t-on dans un cabinet d'audit « Big Four »? : Fonctions du système « up or out » : contrôle, compétition et prestige social ». Thèse de doctorat. Ecole des Hautes Etudes Commerciales.
- Stenger S. (2017). Au cœur des cabinets d'audit et de conseil. De la distinction à la soumission, Presses universitaires de France.
- Sulaiman N.A. (2018). Attributes and Drivers of Audit Quality: The Perceptions of Quality Inspectors in the UK. *Asian Journal of Accounting & Governance* 10 : 23-35.
- Svanström T. (2013). Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review* 22 (2) : 337-366.
- Tackett J.A. et Wolf F. (2011). The legal side of IT auditing. *Journal of Corporate Accounting and Finance* 22 (5) : 33-39.
- Teeter R.A., Alles M.G. et Vasarhelyi M.A. (2010). The Remote Audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 7 : 73-88.
- Tepalagul N. et Lin L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30 (1) : 101-121.
- Van Den Broek T. et Van Veenstra A.F. (2018). Governance of Big data collaborations: How to balance regulatory compliance and disruptive innovation. *Technological Forecasting and Social Change* 129 : 330-338.
- Vasarhelyi M. (1991). The continuous audit of online systems. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 10 (1) : 110-125.

-
- Vu V.H. (2008). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal. Thèse de doctorat. Université Paris Est.
- Wagner J.M. (2016). Continuous auditing - The future of internal audit? In Proceedings of the 27th International Business Information Management Association Conference - Innovation Management and Education Excellence Vision 2020: From Regional Development Sustainability to Global Economic Growth, IBIMA 2016. : 3244-3252.
- Watkins A.L., Hillison W. et Morecroft S.E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature* 23 : 153.
- Watts R. et Zimmerman J. (1979). The markets for independence and independent auditors. Working paper.
- Westermann K.D., Bedard J.C. et Earley C.E. (2015). Learning the “Craft” of Auditing: A Dynamic View of Auditors’ On-the-Job Learning. *Contemporary Accounting Research* 32 (3) : 864-896.
- White C. et Maniam B. (2020). Flexible working arrangements, worklife balance, and working women. *Journal of Business and Accounting* 13 (1) : 59-73.
- Widyaningsih I.A., Harymawan I., Mardijuwono A.W., Ayuningtyas E.S., Larasati D.A. et Ntim C.G. (2019). Audit firm rotation and audit quality: Comparison before vs after the elimination of audit firm rotation regulations in Indonesia. *Cogent Business & Management* 6 (1) : 1-21.
- Wilensky H.L. (1964). The Professionalization of Everyone? *American Journal of Sociology* 70 (2) : 137-158.
- Woodroof J. et Searcy D. (2001). Continuous audit: Model development and implementation within a debt covenant compliance domain. *International Journal of Accounting Information Systems* 2 (3) : 169-191.
- Xu G. (2022). The dark side of remote working during pandemics: Examining its effects on work-family conflict and workplace wellbeing. *International Journal of Disaster Risk Reduction* : 12.
- Yoon K., Hoogduin L. et Zhang L. (2015). Big Data as Complementary Audit Evidence. *Accounting Horizons* 29 (2) : 431-438.
- Yustina A.I. et Valerina T. (2018). Does Work-Family Conflict Affect Auditor’s Performance? Examining the Mediating Roles of Emotional Exhaustion and Job satisfaction. *Gadjah Mada International Journal of Business* 20 (1) : 89-111.
- Zalata A.M., Elzahar H., McLaughlin C. et Ntim C.G. (2020). External audit quality and firms’ credit score. *Cogent Business & Management* 7 (1) : 1-17

Table des illustrations

Encadrés

Encadré 1-1 : Les missions du H3C _____	18
Encadré 2-1 : Les grandes dates d'adoption de la loi PACTE _____	57
Encadré 2-2 : Les missions du PCAOB _____	68
Encadré 2-3 : Les comportements fautifs de l'auditeur selon Herrbach (2000) _____	69
Encadré 2-4 : Les comportements de l'audité pouvant altérer la qualité de l'audit _____	77
Encadré 4-1 : Les conséquences de l'audit digital selon Manita et al. (2020) _____	140

Figures

Figure 1-1 : Principaux textes récents en matière de réglementation européenne de l'audit _	16
Figure 1-2 : Caractéristiques socio-démographiques des CAC personnes physiques _____	16
Figure 1-3 : Répartition des articles parus en anglais par année de publication _____	24
Figure 1-4 : Répartition des articles par nombre d'auteurs _____	25
Figure 1-5 : Répartition des auteurs par nombre de publications _____	26
Figure 1-6 : Flowchart de la méthodologie suivie _____	27
Figure 1-7 : Processus de sélection des 70 articles étudiés _____	29
Figure 1-8 : Les changements étudiés selon la classification de Autissier et al. (2018) _____	38
Figure 2-1 : Évolution de la littérature sur la qualité de l'audit _____	65
Figure 2-2 : Synthèse de la revue de littérature sur les composants de la qualité de l'audit __	79
Figure 2-3 : Structure du questionnaire de l'article sur la loi PACTE _____	80
Figure 3-1 : Grille de codage de nos entretiens sur le télétravail des auditeurs _____	110
Figure 4-1 : Profil des répondants au questionnaire _____	144
Figure 4-2 : Structuration des données _____	145
Figure 4-3 : Les 6 dimensions de la digitalisation selon nos répondants _____	147
Figure 4-4 : Répartition des répondants par score total _____	149
Figure 4-5 : Répartition des répondants par score et taille de cabinets _____	150
Figure 4-6 : Représentation graphique des degrés d'avancement par item _____	151
Figure 4-7 : Comparaison par item et par taille de cabinet _____	152

Figure 4-8 : Répartition des réponses relatives aux impacts de la digitalisation sur la qualité de l'audit _____	154
Figure 4-9 : Répartition des réponses relatives à l'audit en continu _____	158

Tableaux

Tableau 1-1 : Critères utilisés pour le recensement des thèses en audit _____	4
Tableau 1-2 : Thèmes et catégories retenus pour le classement des thèses en audit _____	5
Tableau 1-3 : Liste des 5 thèses portant sur l'identité de l'auditeur _____	5
Tableau 1-4 : Revues ACCRA et CCA 2018-2023 : articles consacrés à l'audit _____	6
Tableau 1-5 : Les trois dimensions du terme "profession" selon le dictionnaire Larousse _____	9
Tableau 1-6 : Les 3 dimensions d'une profession selon Reyes (2023) _____	10
Tableau 1-7 : Professionnel, professionnalisation, professionnalisme _____	12
Tableau 1-8 : Les grands courants de la sociologie des professions _____	13
Tableau 1-9 : La théorie fonctionnaliste appliquée aux auditeurs _____	14
Tableau 1-10 : La théorie néo-webérienne appliquée aux auditeurs _____	14
Tableau 1-11 : Évolution du marché de l'audit légal en France : 2018/2021 _____	17
Tableau 1-12 : Les 3 rôles de l'auditeur selon Manita <i>et al.</i> (2020) _____	20
Tableau 1-13 : Critères appliqués pour la revue historique de littérature _____	22
Tableau 1-14 : Liste des 10 revues ayant le plus publié sur le thème de la qualité de l'audit _____	24
Tableau 1-15 : Liste des 12 auteurs ayant plus de 5 publications sur la qualité de l'audit _____	26
Tableau 1-16 : Mots-clefs les plus fréquents dans les articles sélectionnés _____	28
Tableau 1-17 : Critères de classification des 70 articles _____	30
Tableau 1-18 : Présentation synthétique des trois articles de la thèse _____	33
Tableau 1-19 : Types de changements et d'auditeurs étudiés dans la thèse _____	34
Tableau 1-20 : Les 3 changements étudiés et leurs conséquences sur la notion de professionnel au sens de Boiral <i>et al.</i> (2019) _____	36
Tableau 2-1 : Comparaison des catégories d'entreprises selon l'Union Européenne _____	58
Tableau 2-2 : Comparaison des théories « orthodoxes » et critiques _____	66
Tableau 2-3 : Outils de mesure de la qualité d'audit selon l'IAASB (2014) _____	67
Tableau 2-4 : Les facteurs de qualité d'audit selon le PCAOB _____	68
Tableau 2-5 : Les principaux proxies utilisés pour la qualité de l'audit _____	70
Tableau 2-6 : Notions liées aux menaces à l'indépendance de l'auditeur _____	74

Tableau 2-7 : Les menaces à l'indépendance de l'auditeur et la loi PACTE _____	78
Tableau 2-8 : Comparaison du profil des répondants avec les caractéristiques de l'ensemble des auditeurs _____	82
Tableau 2-9 : Thèmes évoqués par les répondants sur la loi PACTE _____	83
Tableau 2-10 : Thèmes évoqués par les répondants sur la façon dont la loi PACTE a été adoptée _____	83
Tableau 2-11 : Impacts sur la qualité de l'audit de chaque élément de la loi PACTE _____	87
Tableau 3-1 : Caractéristiques des répondants aux entretiens sur le télétravail _____	111
Tableau 3-2: Profil des répondants aux entretiens sur le télétravail _____	111
Tableau 3-3 : Résultats du codage sur les conséquences du télétravail sur les ressources humaines _____	112
Tableau 3-4 : Résultats du codage sur les conséquences du télétravail sur la relation auditeur/audité _____	116
Tableau 3-5 : Littérature sur les conflits vie privée/vie professionnelle _____	121
Tableau 3-6 : Mises en perspective de nos résultats avec leurs cadres conceptuels _____	123
Tableau 4-1 : Liste des entretiens menés _____	141
Tableau 4-2 : Structure du guide d'entretien en lien avec celui de Manita <i>et al.</i> (2020) _____	142
Tableau 4-3 : Structure du questionnaire sur la digitalisation _____	143
Tableau 4-4 : Répartition des répondants par score de définition de la digitalisation _____	147
Tableau 4-5 : Profil des 12 répondants identifiant les 2 dimensions de la digitalisation _____	148
Tableau 4-6 : Nombre de réponses par degré d'avancement par item _____	151
Tableau 4-7 : Analyse bivariée numérisation et blockchain _____	153

Table des matières

REMERCIEMENTS	V
SOMMAIRE.....	XI
LISTE DES ACRONYMES	XV
CHAPITRE 1. CHAPITRE INTRODUCTIF.....	1
1. MOTIVATIONS POUR LA RECHERCHE.....	2
1.1. Les recherches françaises en audit rares malgré une nécessité affirmée.....	2
1.1.1. La rareté des thèses françaises en audit	3
1.1.2. Les recherches académiques françaises récentes en audit sont rares.....	6
1.2. Une thèse portant en particulier sur la profession d’auditeur.....	7
1.3. Synthèse des motivations pour la recherche	7
2. LA PROFESSION D’AUDITEUR LEGAL.....	8
2.1. Une profession : qu’est-ce que c’est ?.....	8
2.1.1. Une définition générale des professions	8
2.1.1.1. Le métier : première dimension de la profession.....	9
2.1.1.2. La carrière : deuxième dimension de la profession	11
2.1.1.3. La profession vue comme un ensemble de personnes	11
2.1.1.4. Notre positionnement sur la notion de profession	12
2.1.2. La définition donnée par la sociologie des professions	12
2.2. Les auditeurs légaux : une profession particulière	15
2.2.1. L’auditeur légal : une profession en constante évolution	15
2.2.1.1. Des prémices à nos jours.....	15
2.2.1.2. Le marché de l’audit légal en France en 2022	16
2.2.1.3. La structure duale du marché de l’audit français	17
2.2.2. L’auditeur légal : une profession réglementée.....	17
2.2.2.1. Les organes de tutelle des auditeurs légaux.....	18
2.2.2.2. Le Code de déontologie de la profession	19
2.2.3. L’auditeur légal : une profession hybride à la frontière du chiffre et du droit.....	19
2.2.3.1. La mission première des auditeurs : la certification des comptes.....	19
2.2.3.2. Des missions complémentaires variées.....	20
2.3. Synthèse de l’étude sur la notion de profession	21
3. LA QUALITE DE L’AUDIT : UNE THEMATIQUE TRANSVERSALE	
LARGEMENT TRAITEE.....	21
3.1. La qualité de l’audit : 40 ans de recherche.....	22
3.1.1. Première étape : sélection des articles	22
3.1.2. Deuxième étape : analyse des documents sélectionnés	23
3.1.2.1. Analyse par périodes.....	23
3.1.2.2. Analyse par revues.....	24
3.1.2.3. Analyse par auteurs.....	25
3.1.2.4. Analyse par mots-clefs.....	26
3.1.2.4.1. Description du processus suivi.....	27
3.1.2.4.2. Analyse des mots-clefs.....	27
3.2. La qualité de l’audit : une thématique avec quelques spécialistes	29
3.2.1. Classification des articles.....	29
3.2.2. Analyse des thématiques étudiées dans les articles	31
3.3. Synthèse de l’étude sur la qualité de l’audit.....	32
4. STRUCTURE GENERALE DE LA THESE.....	32
4.1. Vue d’ensemble de la thèse.....	32
4.2. Justification du choix des changements étudiés	35

4.2.1. Des changements qui concernent le professionnel de l'audit	35
4.2.2. Des changements de natures différentes	36
4.2.2.1. Les principales classifications des changements	36
4.2.2.2. Les changements étudiés dans la thèse	37
4.3. Présentation des trois articles et de leurs contributions.....	39
4.3.1. Premier changement étudié : l'adoption de la loi PACTE.....	39
4.3.2. Deuxième changement étudié : le recours au télétravail	40
4.3.3. Troisième changement étudié : la digitalisation dans les cabinets d'audit Non-Big.....	42
ANNEXES DU CHAPITRE INTRODUCTIF.....	45
Annexe 1-1 : Liste des 46 thèses en audit.....	45
Annexe 1-2 : Les 70 articles étudiés	49

CHAPITRE 2. LA LOI PACTE UNE MENACE POUR LA QUALITE DE L'AUDIT ? LA PERCEPTION DES AUDITEURS LEGAUX FRANÇAIS..... 55

INTRODUCTION.....	55
1. PRESENTATION DE LA LOI PACTE	56
1.1. Les principaux changements induits par la loi PACTE	57
1.1.1. Les nouveaux seuils de nomination d'un CAC.....	57
1.1.2. Les nouvelles missions autres que la certification des comptes pour les entités Non-EIP....	59
1.1.3. La mission d'Audit Légal des Petites Entités	59
1.1.4. Les modifications apportées au Code de déontologie.....	60
1.2. La réaction de la profession lors de l'adoption de la loi PACTE.....	61
1.2.1. Face à la loi PACTE : une opposition massive et collective	61
1.2.2. Après la promulgation de la loi PACTE un rebond de la profession.....	62
2. REVUE DE LITTERATURE SUR LA QUALITE DE L'AUDIT	63
2.1. La qualité de l'audit : une notion difficile à définir	64
2.1.1. Définitions fondatrices.....	64
2.1.2. Des précisions apportées par des définitions plus récentes	65
2.1.3. La qualité d'audit : un concept difficile à définir mais peut être mesuré	66
2.1.3.1. La mesure de la qualité d'audit selon les référentiels internationaux.....	67
2.1.3.1.1. L' International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).....	67
2.1.3.1.2. Le Public Company Accounting Oversight Broad (PCAOB)	68
2.1.3.2. La mesure de la qualité d'audit selon les chercheurs en audit.....	69
2.2. La qualité de l'audit : une notion subjective selon la perception des différentes parties prenantes	71
2.2.1. La qualité d'audit perçue par les auditeurs légaux.....	71
2.2.2. La qualité d'audit perçue par les autres parties prenantes	72
2.3. Les composants de la qualité de l'audit	73
2.3.1. Le composant « compétence » de l'audit.....	73
2.3.2. Le composant « indépendance » des auditeurs.....	74
2.3.2.1. L'importance du client.....	74
2.3.2.2. Les missions autres que l'audit.....	75
2.3.2.3. La durée du mandat.....	76
2.3.2.4. L'éthique de l'auditeur.....	77
2.4. Synthèse de la revue de littérature sur la qualité de l'audit.....	78
3. METHODOLOGIE.....	79
3.1. Une première étape sous forme d'entretiens	79
3.2. Une seconde étape à travers un questionnaire.....	80
4. RESULTATS	82
4.1. Une loi dont l'origine et le mode d'adoption ont dérangé	82
4.2. Une loi qui pourrait remettre en question la qualité de l'audit.....	84
5. DISCUSSION.....	87
6. CONCLUSION.....	88

ANNEXES DU DEUXIEME CHAPITRE	91
Annexe 2-1 : Questionnaire envoyé.....	91
Annexe 2-2 : Courrier d'accompagnement au questionnaire	96
Annexe 2-3 : Grille de codage pour la 2ème partie du questionnaire.....	97
Annexe 2-4 : Grille de codage pour la 3ème partie du questionnaire :.....	97
Annexe 2-5 : Réponses obtenues aux questions fermées de la troisième partie du questionnaire .	98

CHAPITRE 3. DU HASARD DE LA MACHINE A CAFE A LA PROGRAMMATION DE RENDEZ-VOUS TEAMS : L'IMPACT DU TELETRAVAIL SUR LA QUALITE DE L'AUDIT 101

INTRODUCTION.....	101
1. REVUE DE LITTERATURE ET CADRE CONCEPTUEL.....	103
1.1. Revue de littérature	103
1.1.1. Les principales définitions de la qualité de l'audit	103
1.1.2. L'impact du télétravail sur la qualité de l'audit	104
1.2. Cadres conceptuels mobilisés	105
1.2.1. L'apprentissage social.....	105
1.2.2. La théorie de la richesse des médias	105
1.2.3. La théorie des frontières.....	107
2. METHODOLOGIE DE RECHERCHE	108
2.1. Une méthodologie fondée sur des entretiens	108
2.2. La répartition des répondants	110
3. RESULTATS ET INTERPRETATIONS	111
3.1. Conséquences du télétravail sur les ressources humaines.....	112
3.1.1. Conséquences sur le management et le travail en équipe	113
3.1.1.1. Une communication plus complexe au sein de l'équipe d'audit	113
3.1.1.2. Une supervision des équipes qui doit être accrue	114
3.1.2. Conséquences du télétravail sur la formation des jeunes collaborateurs	114
3.2. Conséquences du télétravail sur les relations avec les clients.....	116
3.2.1. Les causes de la dégradation de la relation auditeur/audité.....	117
3.2.2. Les conséquences de la dégradation de la relation auditeur/audité	118
3.2.3. Les perspectives de la relation auditeur/audité	119
3.3. Conséquences du télétravail sur les conflits vie privée/vie personnelle	120
3.3.1. Conséquences du télétravail sur la vie privée	121
3.3.2. Conséquences du télétravail sur la vie professionnelle.....	122
3.4. Synthèse de nos résultats.....	122
4. CONCLUSION.....	123
ANNEXES DU TROISIEME CHAPITRE	127
Annexe 3-1: Guide entretien	127
Annexe 3-2: Codebook issu du logiciel Nvivo	129

CHAPITRE 4. LES CABINETS NON-BIG ET LA DIGITALISATION : UNE EVOLUTION NECESSAIRE MAIS QUI PRESENTE DES RISQUES 133

INTRODUCTION.....	133
1. REVUE DE LITTERATURE ET CADRE D'ANALYSE.....	136
1.1 Une recherche axée sur des concepts	136
1.1.1. État d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation	136
1.1.2. La digitalisation : des avantages indéniables pour les auditeurs.....	137
1.1.2.1. La possibilité de faire un « audit en continu »	137

1.1.2.2. Le « full audit » devient envisageable	138
1.1.3. La digitalisation : des menaces que les auditeurs ne peuvent ignorer.	138
1.2 Une recherche ancrée dans un existant	139
2. COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES.....	140
2.1 Une collecte de données hybride.....	140
2.1.1. Une première collecte exploratoire par entretiens	141
2.1.2. Une seconde collecte confirmatoire par questionnaire	142
2.2 L'analyse des données.....	145
3. RESULTATS	146
3.1 Définition de la digitalisation	146
3.2 Degré d'avancement des cabinets d'audit en matière de digitalisation ?.....	149
3.2.1.1. Avancement général.....	149
3.2.1.2. Avancement pour chaque item de la digitalisation	151
3.2.1.3. Comparaison par taille du cabinet.....	152
3.2.1.4. Analyse bivariée.....	153
3.3 Conséquences de la digitalisation pour l'auditeur légal.....	153
3.3.1. La digitalisation : une facilitation de la mission d'audit.....	154
3.3.2. La digitalisation : une évolution favorable de la mission d'audit.....	155
3.3.3. La digitalisation : des risques pour la profession d'auditeur légal.....	158
4. DISCUSSION.....	160
4.1 Résultats et contributions	160
4.2 Limites de notre recherche	161
4.3 Ouverture et perspectives	162
ANNEXES DU QUATRIEME CHAPITRE	163
Annexe 4-1 : Questionnaire diffusé aux auditeurs.....	163
Annexe 4-2 : Réponses au questionnaire	168
Annexe 4-3 : Analyses bivariées.....	172
CHAPITRE 5. CHAPITRE CONCLUSIF	177
1. IMPLICATIONS MANAGERIALES DE NOS RECHERCHES	177
2. PERSPECTIVES DE RECHERCHE ISSUES DE NOS TRAVAUX.....	179
2.1. Prolongement de nos trois articles	179
2.1.1. La loi PACTE reste un contexte de recherche à étudier	179
2.1.2. Le télétravail des auditeurs permet d'envisager des recherches variées.....	180
2.1.3. La digitalisation dans les cabinets d'audit offre des perspectives de recherche	180
2.1.4. Des voies de recherche plus générales sur l'auditeur légal.....	181
2.2. Autres changements récents affectant la profession d'auditeur	182
BIBLIOGRAPHIE	185
TABLE DES ILLUSTRATIONS	203
Encadrés	203
Figures	203
Tableaux	204
TABLE DES MATIERES.....	207