

M@n@gement

ISSN: 1286-4892

Editors:

Alain Desreumaux, *U. de Lille I*
Martin Evans, *U. of Toronto*
Bernard Forgues, *U. de Lille I*
Hugh Gunz, *U. of Toronto*
Martina Menguzzato, *U. de València*

Volume 11, No. 2. Special Issue:
“Corporate Governance and Ethics”
Guest Editors: Vincent Dessain, Olivier Meier and Vicente Salas

■ Riadh Manita 2008

La qualité de l’audit externe : proposition
d’une grille d’évaluation axée sur le processus
d’audit, *M@n@gement*, 11: 2, 191-210.

M@n@gement est la revue officielle de l'AIMS



M@n@gement is the official journal of AIMS

Copies of this article can be made free of charge and without securing permission, for purposes of teaching, research, or library reserve. Consent to other kinds of copying, such as that for creating new works, or for resale, must be obtained from both the journal editor(s) and the author(s).

M@n@gement is a double-blind refereed journal where articles are published in their original language as soon as they have been accepted.

For a free subscription to *M@n@gement*, and more information:
<http://www.management-aims.com>

© 2006 *M@n@gement* and the author(s).

La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit

Riadh Manita

Groupe ESC Rouen
Département Comptabilité-Audit
eMail: riadh.manita@groupe-esc-rouen.fr

Les récents scandales financiers ont bouleversé la conception et l'évaluation de la qualité de l'audit. Ils ont démontré l'incapacité des approches classiques d'évaluation à appréhender la qualité d'audit. Devant cette situation, les milieux économiques et juridiques ont réagi en adoptant une nouvelle loi sur la sécurité financière. Celle-ci favorise une évaluation de la qualité d'audit orientée vers l'analyse du processus d'audit. Cette mission a été confiée au comité d'audit, vu son accès privilégié à l'information et la place centrale qu'il occupe dans le processus de contrôle. L'objectif principal de ce papier est la construction d'une grille d'évaluation de la qualité du processus d'audit. La conception et la validation de cette grille d'évaluation ont été réalisées sur le terrain tunisien dans le cadre d'un protocole expérimental se basant sur la démarche de Churchill (1979). L'échelle de mesure ainsi obtenue met en évidence 49 indicateurs de qualité répartis sur 6 étapes du processus.

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre gestionnaires et actionnaires ou tiers contractants. En garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit constitue un facteur clé permettant à ces derniers de prendre leurs décisions propres. Etant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés quant à la qualité de cet audit. Cependant l'appréciation ou la mesure de cette qualité est problématique. Le résultat de la qualité d'audit n'étant pas directement ou immédiatement visible, le processus d'audit est très complexe et inobservable par les tiers, et le rapport d'audit (résultat d'un audit) est tellement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation. Dans ce sens, un échec d'audit n'est souvent connu que dans un contexte de faillites largement médiatisé (Wooten, 2003). Il est en effet difficile de connaître le nombre des audits de mauvaise qualité qui passent inaperçus sans qu'ils soient rendus publics (Manita, 2005).

Dans ce cadre, la plupart des chercheurs en la matière (notamment DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et Shields, 1989 ; Lennox, 1999) admettent que l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts de base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur¹. Dans ces études les chercheurs ont essayé d'appré-

1. La qualité d'une démarche d'audit est déterminée par la capacité de l'auditeur à déceler les éventuelles erreurs et anomalies du système (qualité de détection) et à rendre compte des découvertes mises en évidence lors de ses travaux (qualité de révélation).

hender la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur. En raison de la difficulté d'observation du processus d'audit, la majorité des études normatives et expérimentales s'est concentrée, moyennant une approche indirecte d'évaluation, sur la recherche de substituts de la qualité d'audit. Ces derniers, sont soit perçus par le marché soit liés aux caractéristiques intrinsèques de ces deux concepts (Kaplan, 1995 ; Reckers, Wheeler et Wong-on-Wing, 1997 ; Krishnan et Schauer, 2000).

Plusieurs chercheurs ont souligné que cette approche d'évaluation plutôt indirecte de la qualité d'audit admet des limites conceptuelles et empiriques qui atténuent sa crédibilité. Les premières sont liées essentiellement aux risques de sélection adverse et de complaisance avec les dirigeants (Fama et Jensen, 1983 ; Craswell, 1988 ; Citron et Taffer, 1992). Les secondes se rapportent plutôt aux caractéristiques des indicateurs identifiés (indicateurs très simplistes et très réducteurs de la complexité de la qualité d'audit) et à leur incapacité de déterminer ce qui doit être fait pour améliorer la qualité d'audit (Sutton, 1993).

Les derniers scandales financiers (notamment l'affaire Enron) et la faillite du cabinet Arthur Andersen², ont confirmé l'insuffisance de cette approche indirecte d'évaluation, à appréhender la qualité d'audit. En Tunisie, nous avons assisté en 2002 à l'équivalent du cas Enron. Il s'agit de la faillite de la société Batam³. Celle-ci a engendré une crise de confiance sur le marché financier tunisien en affectant la fiabilité de l'information financière et la qualité de l'audit. Ces scandales ont bouleversé la conception et la mesure de la qualité d'audit qui reposait jusqu'alors sur des indicateurs exogènes au processus d'audit.

Ces constats d'inefficacité des approches classiques d'évaluation de la qualité d'audit ont conduit le monde professionnel, mais aussi académique, à repenser les règles et les mécanismes actuels d'évaluation de la qualité d'audit et à mener un débat et une réflexion sur la problématique de sa mesurabilité. Sur le plan professionnel, cette réflexion a débouché sur l'adoption en Tunisie d'une nouvelle loi sur la sécurité financière s'inspirant de la loi SOX aux USA et la loi sur la sécurité financière en France. D'une part, cette loi exige à toutes les sociétés cotées de nommer un comité d'audit. D'autre part, elle favorise le contrôle par ce comité de la qualité de la mission réalisée par l'auditeur externe.

Sur le plan académique, plusieurs chercheurs (Knapp, 1991 ; Carcello, Hermanson et McGrath, 1992 ; Pigé, 2003) ont aussi plaidé pour un dépassement des approches indirectes d'évaluation d'audit et pour une réorientation de l'analyse de la qualité basée sur le processus de l'auditeur. Les auteurs suggèrent que l'évaluation de ce processus doit être effectuée par le comité d'audit, étant donné son accès privilégié à l'information et la place centrale qu'il occupe dans le processus de contrôle.

Cette nouvelle mission confiée aux comités d'audit nécessite la mise en place, au profit de ces derniers, d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit. Cette perception particulière de déroulement de la mission par le comité d'audit n'a pas été, à notre connaissance, étudiée par les auteurs.

2. La taille du cabinet d'audit était considérée à la fois comme indicateur de compétence et indépendance et pourtant le cabinet Arthur Andersen a fait faillite suite à l'affaire Enron.

3. Batam une société de grande distribution très renommée localement, notamment en électroménager, et cotée à la bourse de Tunis. Cette société a fait faillite sans aucune alerte de la part du commissaire aux comptes. A la suite d'une action en justice contre le commissaire aux comptes, celui-ci a été condamné à une peine de deux ans d'emprisonnement.

L'objet de ce papier est de proposer au profit des comités d'audit (et par conséquent à des administrateurs soucieux quant à la qualité d'audit) un outil d'évaluation la qualité du processus d'audit. L'analyse de celui-ci exige une grille d'évaluation que nous proposons d'étudier afin de mettre en évidence les indicateurs de qualité les plus pertinents. Après une présentation de la revue de littérature sur la qualité de l'audit, nous exposerons la démarche empirique de notre recherche. Ensuite, nous présenterons et analyserons les résultats obtenus. Enfin, nous concluons notre papier en discutant ses résultats et en mettant l'accent sur ses limites.

LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'AUDIT

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à mesurer la qualité d'audit (DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et Shields, 1989 ; Lennox, 1999 ; Krishnan et Schauer, 2000). Cependant, la majorité de ces travaux était consacrée à l'analyse de la qualité de l'auditeur en tant qu'une approximation de la qualité d'audit, plutôt qu'à l'analyse du processus d'audit lui-même.

LES ÉTUDES BASÉES SUR L'ANALYSE DE LA QUALITÉ DE L'AUDITEUR

La qualité de l'audit a été définie par DeAngelo (1981: 186) comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément découvrir une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente et mentionner et publier cette anomalie ou irrégularité ». Dans ce sens, Citron et Taffler (1992) précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. De nombreux chercheurs (Flint, 1988 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997) ont retenu cette double approche pour définir la qualité de l'audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur. Dans ce cadre, plusieurs recherches (Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et Shields, 1989 ; Kaplan, 1995 ; Reckers, Wheeler et Wong-On-Wing, 1997 ; Lennox, 1999 ; Krishnan et Schauer, 2000) se sont appuyées sur cette définition de la qualité de l'audit pour identifier des substituts de la qualité de l'audit perçus par le marché ou liés aux caractéristiques intrinsèques de ces deux concepts (compétence et indépendance de l'auditeur). En effet, devant la difficulté d'observation du processus d'audit, la majorité des recherches normatives ou expérimentales s'est tournée vers une appréciation de la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur en tant qu'individu ou groupe d'individus. Ces recherches peuvent être subdivisées en quatre sous groupes.

Le premier groupe s'est concentré sur l'identification des indicateurs de qualité perçus par le marché tels que la taille (Piot, 2004 ; Hay, Knechel et Wong, 2006), les honoraires (Malone et Roberts, 1996 ; Hay et

4. Plusieurs indicateurs de qualité ont été abordés par les auteurs tels que les ressources humaines (Wotten, 2003), le processus de contrôle qualité du cabinet (Malone et Roberts, 1996 ; Krishnan et Schauer, 2000 ; Prat dit Hauret, 2000), l'expérience du cabinet en audit (Aldesier, 1995), l'expérience dans l'industrie (Deis et Giroux, 1992), la rotation des associés sur le dossier et la réalisation de mission de conseil (Abdel-Khalik, 1990 ; Wines, 1994).

5. La réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement multi-acteurs. L'auditeur doit à la fois répondre aux besoins de son client, respecter les normes et la législation en vigueur, protéger le public sans oublier d'assurer sa rentabilité dans un marché compétitif (Briand, 1998). La pratique de la révision des comptes est désormais complexe réunissant des relations sociales (entre auditeurs, avec les gestionnaires, administrateurs, etc..) et un contexte (réglementation, concurrence...).

al., 2006) et la réputation de l'auditeur (Palmrose, 1988 ; McNair, 1991 ; Davis et Simon, 1992 ; Moreland, 1995 ; Carey et Simnett, 2006 ; Moizer, 1997).

Le deuxième groupe a tenté d'appréhender la qualité en examinant les caractéristiques organisationnelles de la firme d'audit. Ces études partent du constat que, comme toute organisation, les cabinets d'audit disposent d'une structure hiérarchique et d'une organisation de travail qui leur sont propres. Ils disposent aussi des auditeurs (à différents niveaux hiérarchiques) qui ont des motivations différentes face à l'objectif d'amélioration de la qualité d'audit (Power, 1995). La qualité du service fourni par les cabinets d'audit va dépendre donc non seulement de leurs organisations internes mais aussi de la qualité des efforts rendus par leurs équipes d'auditeurs (Wotten, 2003)⁴.

Le troisième groupe traite des caractéristiques propres aux équipes de travail d'audit. Les attributs de qualité identifiés se rapportent notamment au niveau d'attention des associés et des managers aux travaux d'audit, au professionnalisme, persistance et scepticisme de l'auditeur, à l'expérience avec le client et à l'expérience dans l'industrie (Wooten, 2003). Certains chercheurs se sont intéressés également aux comportements de négligence professionnelle des collaborateurs qui sont de nature à réduire ou affecter la qualité de la mission de certification (Chow, Cooper et Waller, 1988 ; McDaniel, 1990 ; McNair, 1991 ; Malone et Roberts, 1996).

Le quatrième groupe a essayé de développer des indicateurs multicritères de la qualité d'audit. Il s'agit d'identifier les différentes dimensions de la qualité de l'audit qui varieront selon les auditeurs, utilisateurs ou préparateurs des états financiers. Dans la plupart des cas, ces travaux ont consisté à dresser, pour chaque groupe d'utilisateurs, des listes d'attributs qualitatifs et à les administrer par questionnaires. Les attributs identifiés par la littérature sont le plus souvent liés à la composition, la qualification et l'expérience de l'équipe d'audit, à certaines caractéristiques de la firme d'audit, au contrôle des travaux d'audit et au processus d'audit lui-même (Mock et Samet, 1982 ; Sutton et Lampe, 1991 ; Carcello et al., 1992 ; Groveman, 1995 ; Sikka, Puxty, Willmott et Cooper, 1998).

Cependant, ces recherches, qui ont utilisé une approche plutôt indirecte d'évaluation de la qualité d'audit, souffrent de plusieurs limites conceptuelles et empiriques. Les approches d'évaluation fondées sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur peuvent être entachées par les risques de complaisance avec les dirigeants et de sélection adverse (Goldman et Barlev, 1974 ; Fama et Jensen, 1983). Aussi, les indicateurs qu'elles ont identifiés sont très réducteurs de la complexité des travaux d'audit⁵. Ces approches indirectes présentent également l'inconvénient d'être focalisées principalement sur la qualité perçue sans pour autant chercher à déterminer ce qui doit être fait pour l'améliorer d'une façon intrinsèque via des déterminants techniques, procéduraux ou autres. Devant les limites des travaux portant sur la qualité de l'auditeur, une issue consiste à s'intéresser au processus qui y mène (Carcello et al., 1992).

LES ETUDES BASEES SUR L'ANALYSE DU PROCESSUS D'AUDIT

Peu de recherches ont porté sur l'évaluation de la qualité du processus d'audit. Les premières études se sont focalisées sur la compréhension des facteurs de contingence de l'environnement d'audit. Pour ce faire, Gibbins et Wolf (1982) ont examiné le manuel d'audit d'une firme nationale, les normes et textes d'audit et ont réalisé des interviews avec des auditeurs pour générer une liste de facteurs pouvant influencer l'environnement d'audit. Cette étude a débouché sur l'identification d'une série de facteurs généraux qui ont un impact sur les diverses étapes du processus d'audit.

Mock et Samet (1982) ont examiné les différentes étapes du processus d'audit en observant spécialement les facteurs affectant la qualité d'audit et les différentes mesures qui peuvent leur être attribuées. Ils ont identifié une liste de 110 facteurs à partir des normes d'audit (SAS) et des standards de contrôle qualité des firmes d'audit. Cette liste a été ensuite purifiée individuellement par un petit groupe d'auditeurs. La vérification finale est concrétisée via la distribution de questionnaires à 34 auditeurs. A l'issue de cette étude, 32 indicateurs de la qualité d'audit ont été identifiés.

En utilisant deux groupes d'auditeurs appartenant à deux cabinets internationaux, Sutton (1993), a tenté de développer et de valider, au profit des auditeurs, une série de facteurs clés permettant d'appréhender la qualité du processus d'audit ainsi qu'une série de mesures de ces facteurs de qualité. La méthode de recherche utilisée dans cette étude est fondée sur une forme spécialisée de techniques du groupe nominal pour identifier des mesures de la qualité d'audit dans les sociétés de services. Les résultats obtenus conduisent à l'identification tout au long du processus d'audit (réparti en 4 étapes) de 19 facteurs affectant la qualité d'audit correspondant à 63 mesures.

Néanmoins, si l'analyse du processus d'audit a été effectuée dans une perspective d'évaluation de la performance d'une mission d'audit pour les cabinets d'audit, elle n'a pas été utilisée pour le développement d'indicateurs de qualité au profit des administrateurs membres des comités d'audit. Ces derniers n'ont pas la même perception de la qualité du processus d'audit que celle des auditeurs.

MÉTHODOLOGIE

L'étude a été réalisée en Tunisie auprès des auditeurs (commissaires aux comptes tunisiens)⁶ et des administrateurs des entreprises cotées à la bourse de Tunis. Les entretiens et les questionnaires ont été administrés entre 2002 et 2004. Bien que les comités d'audit ne soient pas assez développés en Tunisie, nous avons jugé opportun de travailler sur des échantillons d'administrateurs de sociétés cotées⁷. En effet, ces derniers présentent des caractéristiques similaires à celles des membres des comités d'audit (même profil, même formation, etc.) et même avec leurs homologues internationaux⁸.

6. Les commissaires aux comptes tunisiens ne diffèrent pas de leurs confrères français et internationaux en ce qui concerne leur formation en audit et leur connaissance du processus d'audit. Aussi, les normes d'audit applicables en Tunisie sont principalement internationales. De ce fait, le contexte tunisien offre un cadre d'étude plus international que d'autres pays où la réglementation locale prévaut sur les normes internationales.

7. La période d'étude se situe lors de la préparation du projet loi sur la sécurité financière (cette loi a été définitivement adoptée en 2005). L'instauration des comités d'audit n'était pas obligatoire. Ce qui justifie le recours à un échantillon d'administrateurs.

8. Cette ressemblance au niveau des connaissances et des profils est d'autant plus confirmée lorsque les comités d'audit à l'échelle internationale sont au début de l'exercice de leur rôle d'évaluation de la qualité de l'audit externe et n'ont pas encore atteint une maturité leur permettant de se distinguer des autres administrateurs.

Afin de développer, au profit des administrateurs, un instrument de mesure fiable et valide de la qualité du processus d'audit, des choix méthodologiques s'imposent. Ces choix concernent la démarche à adopter et la population objet de notre analyse. Vu la complexité et l'inobservabilité du processus d'audit pour les administrateurs, il a fallu vérifier, à travers une pré-étude auprès de ces derniers, s'ils sont à même de nous éclairer sur les déterminants de la qualité de ce processus. Dans le cas contraire, faut-il consulter en premier lieu les auditeurs pour le développement des indicateurs de la qualité d'audit avant de les soumettre aux administrateurs pour évaluation et validation ? Après avoir présenté les choix méthodologiques adoptés, nous mettrons en évidence la démarche empirique de notre recherche en insistant sur les adaptations que nous lui avons apportées, que ce soit au niveau de la démarche méthodologique ou au niveau de l'outil statistique déployé.

LES CHOIX MÉTHODOLOGIQUES : LA DÉMARCHE DE CHURCHILL (1979)

Notre proposition consiste à adopter une démarche directe d'évaluation de la qualité d'audit axée sur le processus de l'auditeur. La mise en œuvre sur terrain de cette approche d'évaluation nécessite la conception d'une démarche empirique permettant de vérifier la fiabilité et la validité des échelles de mesure qui en découlent. Celle-ci constitue la pierre angulaire de tout processus de recherche dans la mesure où elle sert d'interface entre la théorie et la pratique. Elle va conditionner la fiabilité des résultats obtenus et la crédibilité des interprétations qui en découlent (Roerich, 1993).

Une revue des recherches sur la qualité des travaux d'audit ne permet pas de relever des méthodologies adaptées pour le développement d'une échelle de mesure multi-items pouvant appréhender les différentes facettes du processus d'audit. Ces études se sont contentées à identifier, en se basant sur la littérature ou l'avis des experts, une liste d'attributs de la qualité et de les valider par questionnaires (Carcello et al., 1992 ; Behn, Carcello, Hermanson et Hermanson, 1997 ; Schroeder, Solomon et Vickrey, 1986). En étendant notre revue à d'autres disciplines voisines (notamment en marketing et en sciences sociales) et en s'inspirant des travaux de Chemangui (2004), nous avons identifié une méthodologie qui permet la construction des échelles de mesure d'un construit théorique. Il s'agit de la démarche de Churchill (1979). Cette démarche s'applique parfaitement au processus de développement des échelles multi-items. Elle pourra par conséquent s'appliquer, moyennant certaines adaptations, à la construction d'une échelle de mesure de la qualité du processus d'audit. Le choix de cette méthodologie se justifie par au moins trois raisons :

— premièrement, cette démarche a été utilisée pour le développement d'échelles de mesure de processus aussi complexes que le processus d'audit. Elle permet de capter la complexité du concept de la qualité du processus d'audit en l'exprimant par des échelles multi-items. Ces échelles permettent de refléter les différents niveaux d'intervention de l'audit et leurs complexités techniques ;

- deuxièmement, cette démarche propose une méthodologie rigoureuse en huit étapes associant simultanément des études qualitatives et quantitatives ;
- troisièmement, elle intègre la consultation des experts tout au long de ses différentes étapes, ce qui permet d'affiner les items de mesure et par conséquent d'améliorer la fiabilité et la validité des échelles (Churchill, 1979 ; DeVellis, 1991).

LES ADAPTATIONS DE LA DÉMARCHE DE CHURCHILL AU CONTEXTE DE L'AUDIT

Devant la difficulté d'observation du processus par les administrateurs, nous avons émis, à l'instar de Sutton (1993), l'hypothèse que seuls les auditeurs externes qui appliquent les travaux d'audit sont capables de nous éclairer quant aux déterminants de la qualité du processus d'audit. Cette supposition a été validée par une pré-étude que nous avons engagée auprès d'un groupe d'administrateurs.

La complexité de la mesure de la qualité d'audit nous oblige à consulter les experts (auditeurs externes) afin de rendre le processus observable aux administrateurs. Aussi, étant donnée que l'instrument de mesure est développé au profit des administrateurs, une consultation de cette population s'avère indispensable. En effet, les administrateurs qui constituent les utilisateurs potentiels de cet instrument n'ont pas nécessairement la même perception de la qualité d'audit que les auditeurs. Finalement, la consultation des deux populations (auditeurs externes et administrateurs) s'avère nécessaire pour atteindre notre objectif de recherche. De ce fait, des modifications⁹ ont été introduites à la démarche de Churchill (1979) afin qu'elle puisse s'adapter au contexte de notre recherche et aux contraintes du terrain¹⁰. Ces adaptations concernent non seulement la démarche proposée, mais aussi l'outillage statistiques déployé (Roerich, 1993 ; Roussel, 1994).

Nous avons ainsi choisi, de restructurer les étapes de la démarche en fusionnant certaines d'entre elles et en reportant la deuxième consultation des administrateurs à la fin de la démarche pour tester la pertinence et l'opérationnalité de notre outil. Aussi, afin de donner une meilleure robustesse à la démarche, nous avons intégré à l'instar de Roussel (1996) des tests de validation dès le début du processus, dans sa phase exploratoire. Pour ce qui a trait aux affinements statistiques apportés, ils concernent l'utilisation, dans la phase de validation de nos échelles de mesure, de méthodes statistiques plus robustes que celles proposées par Churchill (1979). En effet, pour tester la fiabilité et la validité de nos échelles dans cette phase, nous avons recouru, à l'instar de Roussel (1996), respectivement à l'analyse factorielle confirmatoire et au calcul du Rho de Joreskog au lieu de la méthode de la matrice multi-traités, multi-méthodes (MTMM) et l'Alpha de Cronbach proposés par Churchill (1979). Compte tenu de ces adaptations notre démarche méthodologique peut être résumée en sept étapes.

9. Cette ressemblance au niveau des connaissances et des profils est d'autant plus confirmée lorsque les comités d'audit à l'échelle internationale, sont au début de l'exercice de leur rôle d'évaluation de la qualité de l'audit externe et n'ont pas encore atteint une maturité leur permettant de se distinguer des autres administrateurs.

10. La population des administrateurs est difficilement accessible, ce qui ne permet pas d'avoir deux grands échantillons d'administrateurs, comme le préconise la démarche de Churchill (1979).

La pré-étude

Nous avons mené une pré-étude auprès d'un groupe composé de quatre administrateurs, membres d'un comité d'audit et de trois commissaires aux comptes. Un guide d'entretien a été préparé en vue de vérifier la connaissance des administrateurs du processus d'audit et de susciter leur réaction quant au rôle qui peut leur être attribué pour améliorer la qualité d'audit. Pour les commissaires aux comptes, l'objectif des entretiens était d'explorer la thématique et de préparer le guide d'entretien pour la deuxième étape de la recherche. Cette enquête a permis de confirmer la connaissance très limitée du processus d'audit par les administrateurs. Cette méconnaissance est due à l'inobservabilité de ce processus et au contact très limité des administrateurs avec les commissaires aux comptes. Les administrateurs interviewés ont indiqué que le seul contact qu'ils avaient avec le commissaire aux comptes était à la fin de sa mission et lors de la préparation de la réunion du conseil d'administration pour l'approbation des états financiers, voire même à l'occasion de la réunion du conseil. Aussi nous avons, au moins, identifié trois étapes dans lesquelles le comité d'audit pourrait intervenir : avant le processus d'audit (le choix de l'auditeur), pendant le processus (évaluation de la qualité de la prestation de l'auditeur) et après le processus (notamment la veille à la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur).

L'étude qualitative avec les commissaires aux comptes

L'objectif de cette étape est d'une part d'identifier les déterminants de la qualité du processus d'audit et d'autre part de préparer le questionnaire pour les administrateurs. A partir de la liste des membres de l'Ordre des experts comptables de Tunisie, qui compte environ 330 membres, nous avons contacté les commissaires aux comptes inscrits depuis au moins cinq ans sur le tableau de l'Ordre. Nous avons obtenu 30 rendez-vous. Parmi les interviewés, dix appartiennent à une structure internationale : cinq sont des représentants ou des salariés des *Big Four* et cinq font partie d'autres réseaux internationaux. La période moyenne d'inscription des interviewés au tableau de l'Ordre était d'environ dix ans.

Une fois les données recueillies à l'aide de la méthodologie de l'entretien semi-directif, nous les avons retranscrites de manière exhaustive. Puis, par interviewé, nous avons rédigé une synthèse des entretiens que nous pourrions également apparenter à un compte rendu de chaque étude de cas. Ces synthèses ont été soumises aux participants afin qu'ils procèdent à une contre-validation. Cette méthode permet d'éviter de mal interpréter les propos, tout en permettant aux participants de fournir des informations supplémentaires, si cela leur paraissait utile. Cette procédure a également permis d'obtenir l'autorisation d'enregistrer les entretiens, puisque les participants pouvaient alors en vérifier le contenu.

Une analyse de contenu a ensuite été effectuée à partir des données de la retranscription. L'analyse a été réalisée en deux temps. Une analyse thématique entretien par entretien a été menée. Puis, une analy-

se thématique verticale et horizontale de tous les entretiens (inter-entretien) a été effectuée. Celle-ci consiste à redonner à chaque entretien une structure thématique plus globale qui lui est propre (i.e. analyse verticale) et à comparer tous les entretiens sur leurs structures thématiques globales (i.e., analyse horizontale). Ceci conduit finalement à ne pas considérer la cohérence singulière de chaque entretien, mais plutôt à rechercher une cohérence globale au niveau du corpus de données produit par l'ensemble des interlocuteurs. Nous recherchons alors l'occurrence, le sens et la pertinence des thèmes d'un interlocuteur à l'autre.

Les résultats de ces analyses débouchent sur une identification d'indicateurs de la qualité d'audit par étape du processus. S'agissant des différentes étapes à contrôler, les commissaires aux comptes étaient très divergents et plusieurs types d'étapes variant entre deux et six ont été identifiés correspondant à dix modalités de répartition. Les différentes modalités d'étapes proposées ne s'éloignent pas de la décomposition qui a été faite de ce processus par les normes internationales d'audit. En effet, dans les différentes modalités qui ont été proposées, nous trouvons soit une agrégation soit une décomposition de certaines étapes publiées par les normes. Finalement et après l'analyse, nous avons retenu pour notre questionnaire, une décomposition en six étapes du processus d'audit. Cette décomposition, qui nous a été dictée par un grand nombre d'auditeurs (soit 43 %), devrait permettre à ces derniers de s'y retrouver, car elle englobe presque toutes les modalités qui ont été proposées.

Par ailleurs, en ce qui concerne les déterminants de la qualité d'audit, nous avons identifié au départ 123 items. Nous avons ensuite épuré cet échantillon des items jugés intuitivement redondants, pour aboutir à un échantillon intermédiaire de 104 déterminants de la qualité. Une confrontation des résultats trouvés avec les indicateurs de qualité déterminés par les études ayant tenté de développer des attributs multicritères de la qualité d'audit (Carcello et al., 1992 ; Aldesier, 1995 ; Behn et al., 1997)¹¹ et l'étude de Sutton (1993) a été en suite opérée. Cette confrontation a permis l'intégration de certains items non identifiés par la démarche exploratoire. Nous avons enfin soumis ces items à une procédure de validité de contenu auprès de trois commissaires aux comptes. Cette procédure a pour objectif de vérifier l'absence de redondance entre les items ainsi que leur facilité de compréhension. Concernant la redondance entre les items, les commissaires aux comptes étaient appelés à identifier les items qui désignent la même chose et qui risquent de créer des biais de compréhension. Pour ce qui est de la clarté des items, il s'agissait pour eux de juger si leur formulation était bonne ou mauvaise. Après cette étape, nous sommes parvenus à un échantillon final de 75 items.

Elaboration et pré-test du questionnaire pour les administrateurs

Sur la base des 75 items identifiés dans la précédente étape, un questionnaire a été élaboré pour les administrateurs. Ce questionnaire a fait ensuite l'objet d'une validation de contenu auprès de deux commissaires aux comptes puis d'un pré-test avec trois administrateurs

11. Bien que n'ayant pas porté sur l'analyse du processus, ces études ont identifié certains indicateurs de qualité liés au processus d'audit.

12. Ce questionnaire a été adressé à 460 administrateurs, qu'ils soient ou non membres d'un comité d'audit. En effet, en Tunisie, les comités d'audit étaient encore très peu fréquents à la date de notre enquête. La fonction du comité d'audit incombaît au conseil d'administration dans son ensemble.

pour en améliorer la rédaction et par conséquent la compréhension pour la population des administrateurs.

La collecte de données auprès des administrateurs

Le questionnaire a été administré aux administrateurs¹² des sociétés cotées à la bourse de Tunis afin de porter leur appréciation sur l'importance des items. Nous avons retenu, à l'instar de Sutton (1993), Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997) et Schroeder et al. (1986), une échelle de Likert à 7 points (1 étant "pas du tout important" et 7 "tout à fait important"). Ce choix se justifie aussi par notre objectif d'amélioration de la sensibilité des réponses des participants à notre enquête. Dans un premier temps, afin d'avoir un taux de retour satisfaisant, nous avons demandé aux commissaires aux comptes des sociétés cotées, de transmettre notre questionnaire aux administrateurs de leurs entreprises clientes. Sur les 21 cabinets d'audit contactés, 14 ont accepté notre demande. Dans un second temps, et pour les administrateurs de sociétés où les commissaires aux comptes avaient refusé de servir d'intermédiaires, nous avons procédé nous même à l'envoi du questionnaire. Des procédures de relance ont été ensuite effectuées par téléphone. Le **Tableau 1** présente le détail des administrateurs ayant répondu par rapport au total des 460 administrateurs. Sur les 142 questionnaires complets reçus, 22 émanaient d'administrateurs assumant simultanément des fonctions de dirigeants au sein de la société cotée.

Purification de l'instrument de mesure

L'objectif de cette étape est de purifier l'échelle de mesure de la qualité du processus d'audit et de tester l'homogénéité des échelles composant notre questionnaire. Elle consiste à soumettre les échelles de mesure au test de fiabilité (alpha de Cronbach) et à l'analyse factorielle exploratoire. En fonction des résultats obtenus, des items peuvent être éliminés (Cattell, 1988).

Fiabilité et validité de l'instrument de mesure

Afin d'obtenir des échelles de mesure fiables et valides de la qualité du processus d'audit, les données issues de notre questionnaire ont fait l'objet de deux types d'analyse : une analyse factorielle confirmatoire et le calcul de Rho de Joreskog (Roussel, Durrieu, Campoy

Tableau 1. Questionnaires adressés aux administrateurs

Questionnaires envoyés	Avec cabinet d'audit	Sans cabinet d'audit	Total
Nombre d'administrateurs	354 (77,0 %)	106 (23,0 %)	460 (100,0 %)
Absence de réponse	221 (48,0 %)	91 (20,0 %)	312 (68,0 %)
Questionnaire incomplet	2 (0,4 %)	4 (0,8 %)	6 (1,2 %)
Questionnaires exploités	131 (28,5 %)	11 (2,4 %)	142 (30,9 %)

et El Akremi, 2002). La première a pour objet de vérifier la validité des structures factorielles proposées dans la phase exploratoire et de tester (en ayant recours à la méthode des équations structurelles) la qualité d'ajustement de l'instrument de mesure aux données empiriques. La seconde consiste à vérifier la fiabilité de nos échelles de mesure et leur validité statistique.

Evaluation de la pertinence et de l'opérationnalité des échelles
Après avoir validé statistiquement cet instrument de mesure, il était important de vérifier sa pertinence et son opérationnalité auprès de ses utilisateurs. Dans ce cadre, devant la difficulté de construire de nouveau un échantillon important d'administrateurs¹³, nous avons réalisé une étude qualitative auprès de 10 administrateurs. Les analyses qualitatives développées précédemment nous ont permis d'une part de développer les items qui déterminent selon les administrateurs la qualité du processus d'audit et d'autre part de recueillir les avis des auditeurs concernant la nature de l'outil nécessaire pour contrôler la mission réalisée par l'auditeur externe. Elles nous ont permis également de tester la validité faciale de l'instrument de mesure et sa pertinence pratique.

RÉSULTATS

FIABILITÉ ET VALIDITÉ DE L'INSTRUMENT DE MESURE

Les résultats de la phase exploratoire montrent que la qualité du processus d'audit est multidimensionnelle. Ils affichent des niveaux de cohérence globalement satisfaisants pour l'ensemble des échelles. Cependant, des faiblesses ont été relevées concernant certains items qui ont été éliminés. Sur la base des tests de cohérence interne et d'homogénéité des différentes échelles, le questionnaire d'enquête est ramené de 75 à 51 items. Différentes échelles de mesure ont ainsi été développées pour chaque étape du processus d'audit. D'une façon générale, les différentes échelles de mesure présentent des fiabilités et des validités très satisfaisantes. Les différents items composant les échelles développées sont bien représentés puisqu'ils présentent des communalités supérieures à 0,5. Ils présentent aussi de forts *loadings* avec leurs axes factoriels correspondants. Les valeurs propres associées à l'ensemble des dimensions identifiées expliquent plus de 50 % de la variance totale. En outre, l'ensemble des dimensions présente une fiabilité satisfaisante. Les **Tableaux 2 à 7** résument les résultats de l'analyse exploratoire au niveau des six étapes du processus d'audit identifiées.

Les résultats de l'analyse confirmatoire, appliquée à la structure de chaque étape du processus d'audit (**Tableau 8**), viennent confirmer la validité de la structure factorielle issue de la phase exploratoire. Ils attestent un bon niveau de fiabilité et de validité des différentes échelles de mesure de la qualité du processus d'audit. Les items composant les différentes échelles de mesure sont significatifs (les ratio

13. Diverses raisons peuvent justifier la non constitution d'un second échantillon important d'administrateurs. Pour obtenir le premier échantillon d'administrateurs (142 observations soit environ le tiers de la population) nous avons effectué de longues démarches auprès des cabinets d'audit. Cette démarche est difficile à répéter. De plus, le nombre important d'énoncés au sein du questionnaire (75 items) nécessite un temps de réponse difficile à accepter par les administrateurs des sociétés cotées. Enfin, le nombre limité d'administrateurs de sociétés cotées à la Bourse de Tunis (environ 460 administrateurs pour 44 sociétés cotées), est un plafond effectif à prendre en considération.

Tableau 2. Etape 1 : déterminants de la qualité d'acceptation de la mission

Items	Communalités	Composantes	
		Vérification de ses compétences	Vérification de son indépendance
Rassemblement des informations préliminaires sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activité	0,52	0,72	
Réalisation d'entretien avec le personnel d'audit interne et examen de leurs rapport ainsi que ceux du prédécesseur	0,69	0,83	
Rédaction d'une lettre de mission	0,50	0,69	
Réalisation par l'auditeur d'entretiens avec la direction et des visites des lieux avant acceptation de la mission	0,53	0,57	
Demande par l'auditeur de la structure du capital, de la liste des actionnaires et des administrateurs avant acceptation de la mission	0,62		0,75
Signature par l'auditeur des engagements sur l'honneur liés à son indépendance	0,65		0,80
Valeurs propres		2,08	1,44
Variance expliquée		34,58 %	24,03 %
Alpha de Cronbach		0,70	0,43

Tableau 3. Etape 2 : déterminants de la qualité de planification de la mission

Items	Communalités	Composantes*			
		Orga.	Métho.	Compr.	Equipe
Commencement de cette étape bien avant la date de clôture	0,72	0,80			
Respect de l'enchaînement de la mission (ne pas entamer l'évaluation des procédures avant d'achever la planification de la mission)	0,52	0,70			
Existence d'une planification écrite avant le démarrage de la mission	0,54	0,64			
Adéquation du budget temps alloué à cette étape avec les moyens mis en œuvre et avec le volume des travaux à effectuer	0,62	0,58			
Conformité des moyens (humains et matériels) mis en œuvre par l'auditeur avec ce qui a été prévus lors de sa nomination	0,56	0,54			
Cohérence de l'orientation de la mission avec les risques inhérents identifiés et avec les moyens à déployer (équipe intervenante, budget temps etc.)	0,66		0,75		
Identification et bonne estimation par l'auditeur des risques inhérents à l'entreprise et à son secteur d'activité	0,61		0,74		
Couverture par l'auditeur des systèmes et des processus significatifs et sensibles	0,75		0,62		
Couverture par l'auditeur de la politique comptable de l'entreprise	0,60		0,61		
Couverture par l'auditeur de l'environnement de contrôle, de style de direction, des comités de pilotages et de système de production et de traitement de l'information comptable	0,73			0,81	
Couverture par l'auditeur du système informatique de l'entreprise	0,71			0,79	
Réalisation d'un examen analytique préliminaire	0,54			0,68	
Participation de l'expert comptable responsable de la mission dans l'accomplissement de cette étape	0,56				0,72
Phase effectuée par des collaborateurs hautement qualifiés et expérimentés	0,56				0,69
Valeurs propres		2,70	2,41	2,40	1,75
Variance expliquée		18,03 %	16,08 %	16,02 %	11,65 %
Alpha de Cronbach		0,75	0,73	0,73	0,45

* Composantes : Orga = Qualité d'organisation de l'étape ; Métho = Méthodologie centrée sur l'appréhension des risques ; Compr = Compréhension efficace des systèmes du client ; Equipe = Composition et qualification de l'équipe intervenante.

critiques sont tous supérieurs à 1,96). Les valeurs des indices absolus, incrémentaux et de parcimonie sont globalement satisfaisantes et/ou acceptables. Le test du Chi-2 est dans l'ensemble significatif. Les indices absolus GFI et AGFI sont également significatifs puisqu'ils dépassent leurs seuils respectifs. Par ailleurs, les indices incrémentaux, bien que parfois légèrement inférieurs à leurs seuils respectifs, peuvent être considérés comme acceptables, étant donné, le nombre des items relativement faible dans certaines étapes du processus. D'autre part, les différentes échelles développées présentent des fiabilités très satisfaisantes étant donné que les Rho de Joreskog varient entre 0,75 et 0,98.

Tableau 4. Etape 3 : déterminants de la qualité du système de contrôle interne

Items	Communalités	Composantes*			
		Exec.	Orga.	Attentes	Equipe
Bonne réalisation des tests prévus dans la note d'orientation ou de planification de la mission	0,79	0,78			
Couverture du système informatique de l'entreprise par des spécialistes	0,64	0,73			
Couverture des systèmes et processus significatifs	0,70	0,70			
Existence au sein du cabinet d'audit d'une revue de dossier par le manager et /ou l'associé responsable de la mission	0,69	0,70			
Existence d'un manuel d'audit propre au cabinet et adaptation des programmes d'audit avec les spécificités de l'entreprise	0,83		0,90		
Adéquation du budget temps et de l'équipe intervenante avec la nature et le volume des travaux	0,80		0,71		
Achèvement de cette étape avant la date de clôture	0,84			0,87	
Réponse aux attentes du client	0,72			0,70	
Existence parmi l'équipe intervenante de spécialistes en informatique ou autres	0,82				0,88
Qualification et expérience de l'équipe intervenante, notamment dans le secteur	0,72				0,74
Valeurs propres		2,59	1,80	1,71	1,44
Variance expliquée		25,86 %	18,04 %	17,14 %	14,36 %
Alpha de Cronbach		0,81	0,75	0,65	0,56

* Composantes : Exec = Qualité d'exécution et de suivi de l'étape ; Orga = Qualité d'organisation de l'étape ; Attentes = Réponse aux attentes du client ; Equipe = Composition et qualification de l'équipe intervenante.

Tableau 5. Etape 4 : déterminants de la qualité de l'opération d'inventaire physique

Items	Communalités	Composante
		Qualité d'inventaire physique
Revue par l'auditeur des instructions d'inventaire avant le déroulement de l'opération	0,68	0,86
Assistance de l'auditeur au déroulement de l'opération d'inventaire physique	0,79	0,85
Couverture des éléments significatifs à inventorier et de leur répartition géographique	0,80	0,83
Couverture des engagements hors bilan	0,36	0,60
Valeurs propres		2,51
Variance expliquée		62,98 %
Alpha de Cronbach		0,80

Tableau 6. Etape 5 : déterminants de la qualité de contrôle des comptes

Items	Communalités	Composantes*			
		Progr.	Dilige.	Equipe	Attentes
Cohérence et vraisemblance du plan d'audit avec les risques inhérents et de non contrôle identifiés	0,78	0,84			
Adaptation des programmes d'audit aux spécificités de l'entreprise	0,73	0,81			
Qualité des conclusions par référence à la stratégie d'audit adoptée (a-t-il bien estimé les zones à risque et domaines significatifs ?)	0,71	0,80			
Couverture par les programmes d'audit des événements et opérations exceptionnelles et non récurrentes	0,68	0,69			
Réalisation d'un examen analytique	0,69		0,80		
Couverture par les programmes d'audit de la circularisation des tiers et sa réalisation par l'auditeur	0,79		0,79		
Couverture par les programmes d'audit de la continuité d'exploitation de l'entreprise	0,67		0,73		
Bonne mise à jour du plan ou de la stratégie d'audit compte tenu des résultats des tests effectués	0,62		0,73		
Qualification et expérience de l'équipe intervenante notamment dans le secteur	0,76			0,86	
Existence parmi l'équipe intervenante de spécialistes en informatique ou autres	0,70			0,76	
Stabilité de l'équipe intervenante	0,60			0,73	
Bonne utilisation de l'outil informatique et des méthodes statistiques dans les opérations de contrôles	0,85				0,90
Couverture par les programmes d'audit des aspects juridique, social et fiscal liés à l'activité de l'entreprise	0,71				0,57
Valeurs propres		3,02	2,81	2,01	1,42
Variance expliquée		23,25 %	21,65 %	15,47 %	10,95 %
Alpha de Cronbach		0,84	0,81	0,71	0,57

* Composantes : Progr = Qualité des programmes d'audit ; Dilige = Respect des diligences d'audit ; Equipe = Composition et qualification de l'équipe intervenante ; Attentes = Réponse aux attentes du client

Tableau 7. Etape 6 : déterminants de la qualité d'achèvement de la mission

Items	Communalités	Composantes*	
		Indépendance	Diligence
Qualité des conclusions et des rapports d'audit et indépendance de l'auditeur	0,71	0,84	
Demande à la direction générale de signer une lettre d'affirmation	0,67	0,80	
Couverture par les programmes d'audit des événements postérieurs à la clôture	0,72		0,85
Audit des transactions avec les parties liées et rédaction d'une note de synthèse	0,63		0,76
Valeurs propres		1,40	1,32
Variance expliquée		34,99 %	33,04 %
Alpha de Cronbach		0,55	0,48

* Composantes : Indépendance = Indépendance de l'auditeur ; Diligence = Respect des diligences de fin de mission

EVALUATION DE LA PERTINENCE ET DE LA COHÉRENCE DE L'INSTRUMENT DE MESURE

Les résultats de l'enquête réalisée avec les dix administrateurs ont confirmé la validité de la totalité des items composant nos échelles à l'exception de deux énoncés se rapportant à deux étapes du processus (étapes d'acceptation de la mission et de planification). Il s'agit respectivement des items "Rédaction d'une lettre de mission" et "Couverture par l'auditeur de l'environnement de contrôle, de style de direction, des comités de pilotages et de système de production et de traitement de l'information comptable". Le premier item n'a pas été jugé pertinent par la majorité des administrateurs (60 %) ; le second a été perçu comme un indicateur très général et difficile à mettre en œuvre.

D'une façon générale, les administrateurs, trouvent que la grille développée est pertinente et très utile. Elle leur permettrait de mieux observer les travaux accomplis par l'auditeur. Cependant, ils s'interrogent sur les modalités de mise en œuvre de cet outil et de communication avec l'auditeur externe, sur la nature de l'outil à développer à partir de cette grille d'évaluation, mais aussi sur le profil des administrateurs membre du comité d'audit. Cette grille d'évaluation fixe pour eux les objectifs globaux de contrôle qui restent à affiner et à développer en fonction des spécificités de l'entreprise et des risques associés à son activité et à son système d'information.

A cet effet, les administrateurs étaient favorables à une évaluation s'appuyant à la fois sur des comptes rendus d'avancement établis à leur égard par l'auditeur, mais aussi sur la base de réunions programmées avec lui au fur et à mesure de son avancement dans la mission. En ce qui concerne la nature de l'outil à développer, les administrateurs interrogés ont exprimé leur préférence pour un outil sous forme

Tableau 8. Test des dimensions de la qualité de l'étape d'acceptation de la mission

Indices de mesure	Etape 1	Etape 2	Etape 3	Etape 4	Etape 5	Etape 6	Seuils indicatifs
Absolus							
normé	36,86	113,83	55,57	3,72	102,67	—	Chi-2 le plus petit associé à une probabilité non significative
GFI*	0,93	0,90	0,92	0,99	0,90	0,25	> 0,90
AGFI	0,85	0,83	0,84	0,87	0,83	1,00	> 0,80
RMR	0,29	0,10	0,11	0,04	0,11	0,99	Le plus faible possible
RMSEA	0,14	0,08	0,09	0,14	0,08	0,01	< 0,08
Incrémentaux							
NFI	0,74	—	0,90	0,98	0,88	0,99	> 0,90
TLI	0,79	0,87	0,91	0,92	0,90	—	> 0,90
CFI	0,79	—	0,94	0,99	0,93	—	> 0,90
Parcimonie							
normé	3,69	1,87	2,06	3,72	1,97	0,25	Entre 1 et 5
PNFI	0,60	0,56	0,54	0,16	0,59	0,17	Le plus fort possible (> 0,60)
Fiabilité							
Rho de Joreskog	0,86	0,98	0,91	0,90	0,75	0,89	> 0,70 ou > 0,80

* GFI = Goodnes-of-fit ; AGFI = Adjusted Goodnes-of-fit ; RMR = Root Mean Residual ; RMSEA = Root Mean Square Error of Approximation ; NFI = Normed Fit Index ; TLI = Tucker-Lewis Index ; CFI = Comparative Fit Index ; PNFI = Parsimony Normed Fit Index.

de checklist ou questionnaire de contrôle qualité, qui soit adapté aux spécificités de l'entreprise et conçu par étape du processus. Un des administrateurs avait précisé « nous devons considérer cette grille comme un questionnaire de contrôle qualité à affiner et à détailler en fonction de la nature d'activité de l'entreprise, de son système d'information, de ses spécificités ».

Finalement, les administrateurs étaient perplexes quant au profil que doivent avoir les administrateurs pour assurer cette tâche d'évaluation des travaux d'audit. Certains estiment que les membres doivent avoir le profil d'un expert comptable ou d'un auditeur. D'autres estiment qu'il faut faire une formation aux administrateurs, alors que d'autres suggèrent même l'intégration d'enseignants au sein des comités d'audit. Cependant tous les administrateurs interviewés étaient d'accord que le profil des administrateurs est une question fondamentale à laquelle il faut absolument trouver une solution, même si le comité d'audit est doté d'un outil d'évaluation.

CONCLUSION ET DISCUSSION

A partir d'un processus rigoureux d'identification des principaux items représentatifs de la qualité du processus d'audit par les commissaires aux comptes, et de leur validation par deux échantillons d'administrateurs, nous avons mis en évidence 49 items regroupés en six étapes principales. Suite à plusieurs analyses factorielles (exploratoire et confirmatoire), ces indicateurs ont été résumés en 17 dimensions de qualité. Une analyse globale des résultats obtenus, nous a permis d'identifier 11 déterminants¹⁴ de la qualité du processus d'audit. Parmi les déterminants identifiés, 6 seulement concernent le processus technique d'audit. Il s'agit de la compréhension efficace des systèmes du client, la méthodologie centrée sur l'appréhension des risques, la qualité d'exécution et de suivi de la mission, la qualité d'inventaire physique, la qualité des programmes d'audit et le respect des diligences d'audit. Les 5 autres déterminants se rapportent à la compétence et à l'indépendance de l'auditeur, à la composition et la qualification de l'équipe intervenante, à la qualité d'organisation de la mission et à la réponse aux attentes du client.

Ces déterminants constituent la base d'une évaluation de la qualité du processus d'audit par les administrateurs. Ils montrent très clairement que le processus d'audit est un processus complexe qui nécessite d'être appréhendé à travers de nombreuses dimensions. Ils montrent également que la qualité du processus d'audit n'est pas tributaire seulement des déterminants techniques liés au processus de l'auditeur, mais aussi de la qualité de l'auditeur (compétence et indépendance de l'auditeur), des caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit (équipe d'audit et organisation de la mission) et de la réponse aux attentes du client. En plus des indicateurs issus des approches indirecte d'évaluation qui sont en partie confirmés par les résultats de notre étude, cette recherche a permis d'identifier d'autres indicateurs centrés sur le processus technique de l'auditeur. Les résultats obtenus

14. Ces onze déterminants sont dégagés après élimination des dimensions qui se répètent dans plus d'une étape du processus.

ont confirmé en grande partie les indicateurs de qualité identifiés par Sutton (1993)¹⁵ et ont contribué à l'identification de plusieurs autres indicateurs de qualité qui sont plus orientés vers les techniques et les diligences d'audit. Notre recherche ne s'est pas contentée d'identifier les indicateurs de qualité, mais elle a tenté aussi de fournir des grilles d'évaluation (exprimées notamment en terme d'objectifs de contrôle), permettant de les observer et de les évaluer.

L'évaluation de la qualité du processus d'audit est une tâche complexe et difficile pour les administrateurs. La grille d'évaluation développée par notre recherche devrait faciliter considérablement cette tâche et renforcer leur implication dans le processus d'audit. Cependant, cette grille ne dispense pas les administrateurs d'avoir les compétences requises pour appréhender le processus d'audit. La compétence des administrateurs soulève le problème du processus de sélection et de nomination des administrateurs. Les comités d'audit d'entreprises cotées américaines incluent généralement des administrateurs sélectionnés, non pas en fonction de leur réseau relationnel, mais en fonction de leurs compétences dans les domaines comptables ou financiers. Aussi, cette grille devrait être complétée par l'intégration au sein des comités d'audit ou tout conseil d'administration soucieux quant à la qualité d'audit, d'administrateurs indépendants. Contrairement à ce qui est laissé entendre par les dirigeants d'entreprise, il existe de tels professionnels indépendants sur le marché. Il peut s'agir d'anciens auditeurs de haut niveau reconvertis dans les fonctions de conseil, de banquiers d'affaires ayant été confrontés aux méthodologies d'évaluation des risques ou d'universitaires spécialisés dans le domaine. L'indépendance de ces administrateurs ne peut être préservée qu'en incitant les entreprises à se doter de chartes de gouvernance ou en ayant recours à la réglementation (aux USA, la loi Sarbanes Oxley impose cette indépendance).

Au-delà des résultats dégagés, notre étude a montré la possibilité de construire une métrique de la qualité fondée sur le processus d'audit. Notre approche se distingue des approches classiques d'évaluation par le fait qu'elle ne cherche pas des substituts de la qualité d'audit par la qualité de l'auditeur, mais tente plutôt une appréciation directe de cette qualité axée sur le processus technique de l'auditeur. D'ailleurs, la complexité technique de l'évaluation de la qualité d'audit via son processus a toujours représenté un handicap majeur pour les chercheurs qui, jusqu'alors, considéraient le processus d'audit comme une boîte noire complexe et inobservable. Notre méthodologie, qui s'est inspirée de la démarche de Churchill, permet de capter la complexité du concept de la qualité en l'exprimant par des échelles multi-items. Il s'agit d'une nouveauté dans les recherches à base quantitative dans ce domaine puisqu'il s'agit de la seule recherche, avec l'étude de Chemangui (2004), ayant mis en œuvre cette démarche jusqu'à présent.

Ce travail n'est évidemment pas exempt de limites. Signalons tout d'abord que, pour tester la pertinence pratique et l'opérationnalité de notre outil (validité faciale), nous avons réalisé une étude qualitative auprès d'un groupe composé de 10 administrateurs. Outre la limite liée

15. A l'exception de ceux orientés vers une évaluation par les auditeurs, ne pouvant pas être observés par les administrateurs. Il s'agit en l'occurrence des indicateurs liés à l'environnement d'audit et/ou à l'entreprise cliente tels que la compétence du client, les changements chez le client, les rapports du client, l'achèvement du papier du travail, la préparation du client...

à la taille de notre échantillon qui pourrait atténuer la validité de notre outil, cette méthode s'est basée sur la perception de l'utilité pratique de notre outil par ses utilisateurs potentiels et non pas sur une mesure effective de sa pertinence pratique. Celle-ci pourrait être effectuée au moyen d'une étude clinique réalisée au sein des entreprises et évaluant la qualité des travaux d'audit pendant même le déroulement de la mission par l'auditeur externe. Signalons aussi qu'étant donné les contraintes d'échantillonnage liés à la constitution de deux échantillons importants d'administrateurs, et notamment le nombre important d'items composant notre instrument de mesure, les validités discriminante et convergente de nos échelles n'ont pas pu être testées pour l'ensemble du processus d'audit, mais ont été plutôt vérifiées pour chacune de ses étapes. Signalons enfin qu'en dépit de la rigueur méthodologique de notre démarche, les résultats de cette étude ne peuvent se prévaloir d'une validité nomologique. En effet, l'évaluation de la qualité d'audit axée sur le processus de l'auditeur demeure un domaine de recherche peu exploité par les chercheurs, ce qui ne nous a pas permis de confronter nos résultats empiriques. Devant cette situation, une nouvelle vérification de la fiabilité et surtout de la validité des échelles, est nécessaire avant d'intégrer nos échelles de mesure dans des modèles explicatifs développés. Cette nouvelle vérification apparaît aussi indispensable, surtout lorsqu'on trouve que certains items composant nos échelles de mesure ont un caractère général. Des efforts d'approfondissement et d'affinement de mesure de ces items doivent, de ce fait, accompagner cette vérification.

Note. Cet article a été écrit quand l'auteur travaillait à l'École des dirigeants et créateurs d'entreprise (EDC Paris). Il tient à remercier le professeur Benoît Pigé pour ses précieux conseils tout au long de la thèse. Il remercie, également, les évaluateurs anonymes pour la richesse de leurs remarques et commentaires qui ont permis d'améliorer de façon substantielle la qualité de cet article.

Riadh Manita est docteur en sciences de gestion qualifié CNU et expert comptable ayant plusieurs années d'expérience dans les cabinets d'audit et de conseil. Il est actuellement professeur associé en comptabilité-audit au groupe ESC Rouen. Il est coauteur d'un ouvrage portant sur la comptabilité et l'audit pour l'épreuve 4 du DSCG. Ses travaux de recherche portent principalement sur la qualité de l'audit externe et sur le lien entre la gouvernance d'entreprise et la qualité de l'audit.

REFERENCES

- Abdel-Khalik, A. R. 1990
The Jointness of Audit Fees and Demand for MAS a Self-Selection Analysis, *Contemporary Accounting Research*, 6: 2(part 1), 295-322.
- Aldesier, G. R., III, J. R. Miller, et J. F. Moraglio 1995
Common Attributes of Quality Audits, *Journal of Accountancy*, 179: 1, 61-68.
- Behn, B. K., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, et R. H. Hermanson 1997
The Determinants of Audit Clients Satisfaction among Clients of Big Six Firms, *Accounting Horizons*, 11: 1, 7-24.
- Briand, C. L. 1998
La révision comptable : des perspectives à renouveler, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 4: 2, 31-44.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson, et N. T. McGrath 1992
Audit Quality Attributes: The Perceptions of Partners, Preparers, and Financial Statement Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11: 1, 1-15.
- Carey, P., et R. Simnett 2006
Audit Partner Tenure and Audit Quality, *Accounting Review*, 81: 3, 653-676.
- Cattell, R. 1988
The Meaning and Strategic Use of Factor Analysis, in J. Nesselroade et R. Cattell (dir.), *Handbook of Multivariate Experimental Psychology*, New York : Plenum Press, 131-203.
- Chemangui, M. 2004
Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, Thèse de doctorat non publiée, Besançon : Université de Franche-Comté.
- Chow, C. W., J. C. Cooper, et W. Waller 1988
Participative Budgeting: Effects of Thruth-Inducing Pay Scheme and Information Asymetry on Slack and Performance, *Accounting Review*, 63: 1, 111-123.
- Churchill, G. A., Jr. 1979
A Paradigm for Developing better Measures of Marketing Constructs, *Journal of Marketing Research*, 16: 1, 64-73.
- Citron, D. B., et R. J. Taffler 1992
The Audit Report under Going Concern Uncertainties: An Empirical Analysis, *Accounting and Business Research*, 22: 88, 337-345.
- Craswell, A. T. 1988
The Association between Qualified Opinions and Auditor Switches, *Accounting and Business Research*, 19: 73, 23-31.
- Davis, L. S., et D. T. Simon 1992
The Impact of SEC Disciplinary Actions on Audit Fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11: 1, 58-68.
- DeAngelo, L. E. 1981
Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3: 3, 183-199.
- Deis, D. R., Jr., et G. Giroux 1996
The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, 15: 1, 55-76.
- DeVellis, R. F. 1991
Scales Development: Theory and Applications, Newbury Park, CA : Sage.
- Eichenseher, J. W., et D. Shields 1989
Corporate Capital Structure and Auditor Fit, *Advances in Accounting*, Suppl.1: 39-56.
- Fama, E. F., et M. C. Jensen 1983
Agency Problems and Residual Claims, *Journal of Law and Economics*, 26: 2, 327-350.
- Flint, D. 1988
Philosophy and Principles of Auditing, Londres : Macmillan Education.
- Gibbins, M., et F. M. Wolf 1982
Auditors' Subjective Decision Environment: The Case of a Normal External Audit, *The Accounting Review*, 57: 1, 105-124.
- Goldman, A., et B. Barlev 1974
The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence, *The Accounting Review*, 49: 4, 707-718.
- Groveman, H. 1995
How Auditors Can Detect Financial Statement Misstatement, *Journal of Accountancy*, 180: 4, 83-86.
- Hay, D. C., R. W. Knechel, et N. Wong 2006
Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes, *Contemporary Accounting Research*, 23: 1, 141-191.
- Kaplan, S. E. 1995
An Examination of Auditors' Reporting Intentions upon Discovery of Procedures Prematurely Signed-off, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14: 2, 90-104.
- Knapp, M. C. 1991
Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10: 1, 35-52.
- Krishnan, J., et P. C. Schauer 2000
The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19: 2, 9-25.
- Lennox, C. S. 1999
Audit Quality and Auditors Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses, *Journal of Business Finance and Accounting*, 26, 7-8: 779-805.

- **Malone, C. F., et R. W. Roberts 1996**
Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15: 2, 49-64.
- **Manita, R. 2005**
Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit, Thèse de doctorat non publiée, Besançon : Université de Franche-Comté.
- **McDaniel, L. S. 1990**
The Effect of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance, *Journal of Accounting Research*, 28: 2, 267-285.
- **McNair, C. J. 1991**
Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behaviour, *Accounting, Organizations and Society*, 16: 7, 635-653.
- **Mock, T. J., et M. Samet 1982**
A Multi-attribute Model for Audit Evaluation, Proceedings of the VIth Université of Kansas Audit Symposium.
- **Moizer, P. 1997**
Auditor Reputation: The International Empirical Evidence, *International Journal of Auditing*, 1: 1, 61-74.
- **Moreland, K. A. 1995**
Criticisms of Auditors and the Association Between Earnings and Returns of Client Firms, *Auditing*, 14: 1, 95-104.
- **Nichols, D. R., et D. B. Smith 1983**
Auditor Credibility and Auditor Changes, *Journal of Accounting Research*, 21: 2, 534-544.
- **Palmrose, Z. 1988**
An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, 63: 1, 55-73.
- **Pigé, B. 2003**
Les enjeux du marché de l'audit, *Revue Française de Gestion*, 6: 147, 87-103.
- **Piot, C. 2004**
Effort d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économie d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI, *Finance-Contrôle-Stratégie*, 7: 1, 151-169.
- **Power, M. K. 1995**
Auditing, Expertise and the Sociology of Technique, *Critical Perspectives on Accounting*, 6: 4, 317-339.
- **Prat dit Hauret, C. 2000**
L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique, Thèse de doctorat non publiée, Bordeaux : Université de Montesquieu-Bordeaux IV.
- **Reckers, P. M. J., S. W. Wheeler, et B. Wong-On-Wing 1997**
A Comparative Examination of Auditor Premature Sign-off Using the Direct and the Randomized Response Methods, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 16, 1: 69-78.
- **Rœhrich, G. 1993**
Les consommateurs-innovateurs : un essai d'identification, Thèse de doctorat non publiée, Grenoble : Ecole supérieure des affaires, Université Pierre Mendès-France.
- **Roussel, P. 1994**
Mesure de l'efficacité des rémunérations sur la motivation de la satisfaction de travail, Thèse de Doctorat non publiée, Toulouse : Université de Toulouse I.
- **Roussel, P. 1996**
Rémunération, motivation, et satisfaction au travail, Paris : Economica.
- **Roussel, P., F. Durrieu, E. Campoy, et A. El Akremi 2002**
Méthode des équations structurelles : recherches et applications en gestion, Paris : Economica.
- **Schroeder, M., I. Solomon, et D. Vickrey 1986**
Audit Quality: The Perception of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5: 2, 86-94.
- **Sikka, P., A. Puxty, H. Willmott, et C. Cooper 1998**
The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, 9: 3, 299-330.
- **Sutton, S. G. 1993**
Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process, *Decision Sciences*, 24: 1, 88-105.
- **Sutton, S. G., et J. C. Lampe 1991**
A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements, *Accounting and Business Research*, 21: 83, 275-288.
- **Wines, G. 1994**
Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-audit Services: A Note, *Accounting and Finance*, 34: 1, 75-86.
- **Wooten, T. C. 2003**
Research about Audit Quality, *CPA Journal*, 73: 1, 48-51.