



UN MAUVAIS AUDITEUR : DEPENDANT ET/OU INCOMPETENT ? ETUDE EXPLORATOIRE DES MOTIFS DE CONDAMNATION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES EN FRANCE

Géraldine Hottegindre

Doctorante allocataire, CREFIGE, Université Paris Dauphine

hottegindre@crefige.dauphine.fr

Cédric Lesage

Professeur attaché, HEC Paris

lesage@hec.fr

Résumé :

L'auditeur (en France, le commissaire aux comptes) a pour mission le contrôle des états financiers de l'entreprise auditée. La qualité de son travail dépend de sa compétence et de sa dépendance (De Angelo, 1981). Cependant la plupart des travaux traitent de l'indépendance. De plus, la recherche, mais également les réglementations post Enron, s'intéressent prioritairement à l'indépendance. Ce désintérêt pour la compétence est-il justifié ? Autrement dit, le mauvais auditeur est-il plutôt un auditeur dépendant, et/ou bien un auditeur incompetent ? Nous nous sommes intéressés aux motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France sur une période de 1989 à 2005. Nous avons mis en évidence que l'incompétence était une caractéristique quasiment aussi fréquente que la dépendance. Mais nous avons également découvert une troisième caractéristique : des raisons personnelles non liées ni à l'indépendance, ni à la compétence. Ces résultats originaux ouvrent des perspectives intéressantes dans la recherche sur la qualité de l'audit.

Mots clés : Audit, Indépendance, Compétence, Litiges

Abstract:

The auditor (in France, the « Commissaire aux comptes ») is to control the audited company's financial statements. The quality of his/her task depends of his/her competence and independence (De Angelo, 1981). However, some studies present a contradictory approach of the relative status of competence and independence. Moreover the research studies, but also the post Enron regulations, have been mainly focused to independence. Is this lower interest for competence justified? Is a bad auditor mainly a dependent or a non competent auditor? We have studied the sentences pronounced against the French auditors from 1989 until 2005. We have found that, incompetence is a characteristic almost as frequent as dependence. But we have also discovered a third characteristic: personal reasons, not related neither to independence, nor competence. These new results open interesting perspectives in the audit quality research.

Key words: Audit, Independence, Competence, Litigation

INTRODUCTION

L'auditeur externe (assimilé au commissaire aux comptes en France) a pour mission le contrôle des états financiers de l'entreprise audité. La finalité de sa mission légale est de contribuer à la fiabilité de l'information financière. Cette fiabilité dépend de la qualité de la mission d'audit.

La notion de qualité de l'audit forme une réelle base de réflexion pour les chercheurs dont les travaux sont nombreux. De Angelo qualifie la qualité d'un audit comme étant : « la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur découvre une infraction dans un système comptable du client et en rende compte » (1981, p.186). La qualité de l'audit se compose dans cette définition d'une qualité de détection et d'une qualité de révélation. La première s'assimile à la notion de compétence de l'auditeur et la seconde à la notion d'indépendance de l'auditeur.

Si la recherche s'intéresse à la qualité de l'audit, nous allons montrer que les travaux sur l'indépendance dominant largement ceux sur la compétence. Dès lors, nous nous sommes demandé si cette focalisation sur la notion d'indépendance correspondait à la réalité des condamnations des auditeurs, pouvant être considérée comme la mesure ultime de la qualité de l'auditeur : un mauvais auditeur est-il plutôt un auditeur dépendant et /ou un auditeur incompetent ?

Pour répondre à cette problématique, à l'instar de Palmrose (1987 et 1988) nous avons étudié les motifs de condamnation des commissaires en France. Afin de réaliser cette analyse, nous nous sommes basés sur les décisions disciplinaires émises à l'encontre des commissaires aux comptes. Puis, nous avons distingué les causes de condamnations relevant d'un problème d'incompétence et celles relevant d'un problème de dépendance.

Finalement, cette étude nous permettra de déterminer si les facteurs entraînant un litige en audit sont majoritairement dus à l'incompétence et/ ou la dépendance des auditeurs. Ainsi, elle nous permet d'obtenir d'une part la part relative de chaque facteur comme facteur influençant la qualité de l'audit et d'autre part de déterminer la position respective de ces deux facteurs : un auditeur dépendant est-il forcément incompetent ou vis versa.

Quant à la part relative de chaque facteur, nous nous attendons à constater une proportion relativement importante du facteur compétence. Dès lors, des champs d'investigations seront ouverts et nous pourrons principalement nous demander pour quelles raisons la recherche et le législateur ne s'intéressent pas davantage à ce facteur.

Nous commencerons par présenter dans une première partie la notion de qualité de l'audit et ses composantes (compétence et indépendance), ainsi que l'intérêt des litiges en audit en tant que mesure de la qualité de l'audit. Puis nous présenterons dans une seconde partie une analyse des causes de condamnations faites sur l'ensemble des décisions disciplinaires menées contre les commissaires aux comptes français sur une période de 1989 à 2005 afin de regrouper les sanctions dues à un problème d'incompétence et celles dues à un problème de dépendance.

1 CADRE THEORIQUE ET REVUE DE LITTERATURE

Après avoir inscrit la mission d'audit au cœur d'une relation d'agence, nous allons dans une première partie définir les concepts d'indépendance et de compétence de l'auditeur. Si ces deux dimensions semblent indépendantes l'une de l'autre, nous verrons que des auteurs récents proposent une nouvelle vision où ces deux facteurs sont liés. Nous verrons en quoi les

causes de condamnation de l'auditeur constituent un révélateur original des dysfonctionnements de la qualité de l'audit.

1.1 L'audit : une réduction du coût d'agence

L'auditeur joue un rôle important dans notre économie en tant que gardien de confiance, (*watchdog*, ou *guardian of trust*), (Shapiro, 1987, p.635): il a pour rôle de valider la fiabilité de l'information financière émise par l'entreprise à destination des investisseurs. Selon Prat dit Hauret (2000) :

«L'auditeur externe est le garant de la transparence de l'information financière, utile à une plus grande démocratie de la vie de l'entreprise, considérée comme un nœud de contrats passés entre la firme elle-même et différents agents qui ont besoin d'être informés sur la santé financière de l'entreprise. Son rôle est de crédibiliser l'information financière publiée par l'entreprise. » (p.50)

D'une part, l'entreprise, afin de se voir allouer les ressources au moindre coût, envoie au marché un certain nombre d'informations destinées à attirer les investisseurs. D'autre part, une fois les fonds investis (action, obligation, etc.), l'entreprise doit rendre compte de leur utilisation conformément à l'intérêt de l'investisseur. Cette relation investisseur/dirigeant a été très tôt identifiée comme une relation d'agence, c'est-à-dire :

«We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority» (Jensen, Meckling, 1976, p. 308).

Or, ce type de relation pose problème du fait de la divergence d'intérêt et de l'asymétrie d'information entre les deux parties. Afin de s'assurer que chaque partie remplit bien sa part du contrat (et particulièrement que l'agent agit conformément aux intérêts du principal), un mécanisme de surveillance est mis en place, générant divers coûts de contrôle (appelés coûts d'agence) supportés par le principal :

- les dépenses de surveillance et d'incitation,
- les coûts d'assurance,
- le coût d'opportunité (écart entre le résultat de l'action pour le principal et le comportement optimal pour le principal).

Selon Watts et Zimmerman (1986), l'audit externe permet de réduire les coûts d'agence : la mise en place de ce mécanisme de contrôle limite les coûts de surveillance (*monitoring costs*), puisque le dirigeant, qui anticipe le contrôle, tiendra compte des risques qu'il encourt si ses actes sont découverts.

Ainsi, dans le cadre de la théorie positive de l'agence, l'audit externe permet de résoudre les problèmes de l'agence existant entre les différents acteurs, notamment le dirigeant et l'actionnaire.

1.2 La qualité de l'audit : indépendance et compétence

Ce rôle fondamental de *watchdog* ne peut être assuré que lorsque l'audit est de qualité. En effet, l'auditeur remplit son rôle de gardien de confiance entre le dirigeant et l'actionnaire si et seulement si il est capable de détecter et révéler une erreur significative dans les états

financiers susceptibles d'affecter la décision d'un investisseur si celui-ci en avait eu connaissance. Cette condition de qualité a été formalisée par De Angelo (1981) qui a émis la proposition suivante :

« *The ex ante value of an audit to consumers of audit services (which include current and potential owners, managers, consumers of the firm's products, etc.) depends on the auditor's perceived ability to: (1) discover errors or breaches in the accounting system, and (2) withstand client pressures to disclose selectively in the event a breach is discovered.* » (De Angelo, 1981, p.115)

Cette définition permet de comprendre la qualité de l'audit¹ selon deux composantes : la qualité de détection (1) et la qualité de révélation (2). Du point de vue de l'auditeur, la qualité de détection renvoie à la notion de compétence de l'auditeur (*i.e.* sa capacité à détecter une erreur) et la qualité de révélation à la notion d'indépendance de l'auditeur (*i.e.* sa capacité à révéler une erreur détectée).

Or ces deux notions, compétence et indépendance, recouvrent chacune une réalité complexe et multiforme. Dans cette étude, nous nous sommes intéressés à la position relative de ces deux dimensions : lequel de ces deux facteurs a le plus d'influence sur la qualité de l'audit, et quelles interrelations peuvent éventuellement exister entre elles.

Nous commençons par définir ces deux concepts en identifiant dans la littérature les facteurs les influençant l'un et l'autre. Puis nous analyserons leur positionnement respectif autrement si le respect d'un des facteurs est nécessaire pour que le second existe.

1.2.1 L'indépendance

Le code de déontologie définit la notion d'indépendance dans l'article 5 :

« *le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.* »

Pourtant, comme nous allons le voir, de nombreux facteurs peuvent compromettre cette indépendance (Cf. Ben Saad et Lesage, 2007 pour une présentation plus détaillée).

Tableau 1 : Facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur

Facteur	Impact sur l'indépendance ²	Référence	Position des auteurs
La durée du mandat/ Les règles de rotation	Négatif ou neutre	Carey et Simnett, 2006 Iyer et Rama, 2004	- A partir d'une certaine durée, l'auditeur n'est plus indépendant. - Aucune preuve montrant qu'une longue durée de mandat diminue l'indépendance de l'auditeur.
Les conflits d'intérêts	Négatif	Koh et Mahathevan, 1993	- L'auditeur privilégie ses propres intérêts car détient des intérêts personnels dans l'entreprise audité ce qui diminue l'indépendance.

¹ De très nombreux travaux se sont penchés sur la définition et la mesure de la qualité de l'audit (Cf. Watkins, Hilson et Morecroft (2004) pour une revue de littérature très complète sur ce thème, parue dans Journal of Accounting Literature).

² Un impact est dit positif (négatif) si il favorise (détériore) l'indépendance.

Les prestations de conseil (NAS et MAS)	Négatif ou neutre	Francis et Bin, 2006 Burton, 1980	<ul style="list-style-type: none"> - L'auditeur offre d'autres services à l'entreprise ne relevant pas de l'audit des comptes ce qui diminue l'indépendance. - Le montant des NAS est perçu comme diminuant l'indépendance de l'auditeur seulement pour ceux qui n'ont pas compris le processus d'audit.
Le montant des honoraires et la publication de ce montant	Négatif pour le montant ; Positif pour la publication	Higgs et Skantz, 2006 Francis et Bin, 2006	<ul style="list-style-type: none"> - Plus le montant est élevé, plus l'indépendance est remise en cause. - La publication permet l'amélioration de l'indépendance.
La responsabilité juridique	Négatif ou Positif	Gu et Lee, 1973 Reynolds et Francis, 2000	<ul style="list-style-type: none"> - L'obligation pour les cabinets d'audit d'avoir une assurance professionnelle peut amener à déresponsabiliser les professionnels, amenant un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur. - Les litiges engendrent un coût inestimable lié à la réputation du cabinet qui domine l'efficacité de l'audit.
La taille du cabinet	Positif	De Angelo, 1981; Blokdijsk & al. 2006	<ul style="list-style-type: none"> - Les cabinets de grande taille, en raison de leur moindre dépendance financière et du plus grand retentissement d'une défaillance sont plus indépendants.
La concurrence sur le marché de l'audit	Pour la majorité, négatif	Pigé, 2000; Knapp, 1985; Shockley, 1981 Gul, 1989	<ul style="list-style-type: none"> - Le marché de l'audit étant très concentré, la pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance. - L'indépendance est positivement corrélée à un environnement compétitif.
L'éthique de l'auditeur	Positif	Prat, 2000 ; Tsui et Gul, 1996 ; Shafer et al., 2001	<ul style="list-style-type: none"> - Le niveau d'indépendance est fortement corrélé à son niveau d'éthique puisque l'auditeur est libre d'émettre le jugement qu'il désire.
La réputation de l'auditeur	Positif	Richard, 2000 ; Chan et al., 1993 ; Firth, 1997	<ul style="list-style-type: none"> - L'objectif à long terme de l'auditeur est de « maximiser son capital confiance » via la réputation qui joue donc un rôle de régulateur en faveur de l'indépendance.
Le contrôle de la profession	Positif	Bennechib, 2004 Matsuma et Tucker, 1995 Shafer et al., 1999	<ul style="list-style-type: none"> - Le co-commissariat renforce l'indépendance. - L'attente d'un contrôle par les pairs (Partner Review) rend plus rigoureux et efficace l'audit. - Si le contrôle de la profession se fait par des organismes indépendants, il est plus efficace.
La situation financière du client	Varie suivant les auteurs	Knapp, 1987 Bell et al., 2001	<ul style="list-style-type: none"> - Si l'entreprise est en bonne situation, les membres du comité d'audit vont exercer une pression afin que l'auditeur certifie les comptes. - L'auditeur, dans le but d'obtenir des honoraires élevés lorsque l'entreprise est en bonne situation, va produire un audit de bonne qualité de part un travail soutenu.
La pression de l'entreprise et des actionnaires sur l'auditeur		Goldman et Barlev, 1974 Hartley et Ross, 1972	<ul style="list-style-type: none"> - Les responsables de la société auditée exercent une pression sur l'auditeur car une certification avec réserve peut entraîner des conséquences désastreuses. - La tendance à la gestion du résultat du client

L'indépendance varie suivant différents facteurs, comme nous venons de le constater dans le tableau précédent. En effet, de nombreux chercheurs se sont intéressés aux déterminants de l'indépendance. En est-il de même pour la compétence ? Afin de répondre à cette question, nous avons réalisé un travail similaire pour la compétence.

1.2.2 La compétence

La qualité de détection du travail de l'audit est liée au niveau de compétence de l'auditeur : l'auditeur est-il capable de détecter une anomalie significative dans les états financiers ? Le code de déontologie définit dans l'article 7 la notion de compétence :

« *Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions* ».

Or, ce critère dépend lui-même de divers facteurs. En effet, pour auditer correctement une entreprise, le commissaire aux comptes doit certes posséder les connaissances nécessaires mais également une formation et une expérience suffisante. Richard (2006, p.170) précise que les compétences de l'auditeur sont à la fois techniques et relationnelles : « *(it) underlines two fundamental aspects of auditor competence: technical competence and relational competence* ».

Le tableau 2 propose une vue d'ensemble des travaux réalisés sur la compétence de l'auditeur.

Tableau 2 : Facteurs influençant la compétence de l'auditeur

Facteur	Impact sur la compétence	Référence	Position des auteurs
Formation initiale de l'auditeur	Positive	Hilaire, 1989 ; Scheid, 2000 ; Datin, 2006	- Description de la formation de l'auditeur. Une formation solide permet d'être compétent.
Expérience de l'auditeur	Positive	Libby et Frederick, 1990 ; Libby et al., 1987 ; Ismail et Trotman, 1995	- Les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreurs que les inexpérimentés.
Taille du cabinet	Positive	Emby, Etherington, 1996	- Ils mesurent la compétence en fonction du nombre de fois où l'auditeur fait face à la même situation. Un auditeur d'un grand cabinet devrait être confronté plus souvent à une même situation.
Structure du cabinet (ie. Méthodologies élevées vs faibles)	Positive ou neutre	Cushing et Lobbecke, 1986 ; Chemingui et Pigé, 2004 ; Icerman et Hillison, 1991 Tuntiwongpiboon et Dugan, 1994	- Plus la structure du cabinet est élevée, plus l'auditeur est compétent. - Aucun impact de la structure sur la compétence.
Durée du mandat	Positif ou négatif	Carey et Simnett, 2006	- Il existe une durée optimum qui permet d'avoir une connaissance spécifique du client.

On constate immédiatement que les facteurs influençant de la compétence sont nettement moins nombreux que ceux présentés sur l'indépendance. Ce constat pourrait être expliqué par le fait que l'audit légal fait partie des professions indépendantes (libérales). Or, ces dernières sont par nature considérées comme autonomes et expertes. Les membres des professions libérales se définissent comme des experts donc ils considèrent qu'ils ont les compétences

suffisantes à l'exercice de leur mission. L'autonomie de la profession permet d'une part de légitimer la profession et d'autre part de ne pas remettre en cause l'expertise donc la compétence de ses membres. Dubar et Trippier (2005, p. 185) souligne la relation entre expertise et autonomie: « Pour conserver et accroître leur clientèle, ils doivent faire la preuve de leur compétence (...). Pour garder leur autonomie, ils doivent démontrer leur capacité d'auto-contrôle sur leurs activités ».

Pourtant, bien que la profession soit autonome, nous pouvons nous demander si la compétence, considérée comme acquise chez tous les membres de la profession, est réelle ou seulement supposée et dès lors nous pouvons attendre que la recherche s'intéresse davantage à cette dimension de la qualité d'audit. Est-ce réellement le cas ?

1.2.3 Compétence et indépendance : une inégalité de traitement

Les données suivantes illustrent la différence de traitement entre ces deux dimensions, aussi bien dans la recherche que dans la réglementation :

- Littérature de recherche : une requête faite sur Business Source Complete (uniquement les abstracts des articles figurant en *peer reviewed*) en Janvier 2007 donne 473 articles avec les mots clés « Audit » et « Independence » contre 80 pour les mots clés « Audit » et « Competence », soit un rapport de 1 à 6.
- Littérature professionnelle : une requête faite sur Lexis Nexis (uniquement sur les titres) en Janvier 2007 donne 182 articles avec les mots clés « Audit » et « Independence » contre 5 pour les mots clés « Audit » et « Competence », soit un rapport de 1 à 60.
- Réglementation : les modifications « post Enron » des réglementations de l'audit ne traite que de l'indépendance : Loi sur la Sécurité Financière, Sarbanes Oxley Act, 8^{ème} directive européenne.

Finalement, nous constatons que si les deux déterminants de la qualité de l'audit (indépendance et compétence de l'auditeur) sont identifiés, ils ne sont en revanche pas traités sur le même plan : les recherches sur la qualité de l'audit portent quasiment exclusivement sur l'indépendance, étant en cela en accord avec les évolutions réglementaires, aussi bien en Europe, qu'outre Atlantique. La notion de compétence est quant à elle peu traitée par la littérature, ainsi que par les récentes législations.

Pourquoi constate-t-on un tel déséquilibre ? Nous proposons deux raisons : la mesurabilité des facteurs et leur importance.

Une première raison pourrait être liée à la mesurabilité des facteurs, les facteurs liés à l'indépendance étant supposés plus facilement quantifiables. Effectivement, il est plus facile de détecter l'impact sur le niveau de qualité de l'audit de certains facteurs, tels que les honoraires, la durée du mandat, la formation, l'expérience, la situation financière du client : ces facteurs sont quantifiables et peuvent faire l'objet de différentes mesures. A l'inverse, d'autres facteurs sont moins facilement mesurables : l'éthique de l'auditeur, l'existence de conflits d'intérêts, la confusion du client, la concurrence sur le marché de l'audit, l'exercice de pression par l'entreprise sur l'auditeur. Il est donc beaucoup plus difficile d'évaluer leur impact sur le niveau de qualité de l'audit.

Néanmoins, il est facile de constater que cette distinction ne permet pas de justifier l'inégalité de traitement entre indépendance et compétence : il existe des facteurs quantifiables/ non quantifiables dans les deux cas.

Le déséquilibre constaté pourrait donc signifier que l'indépendance a un impact sur la qualité de l'audit plus fort que la compétence. Autrement dit, compétence et indépendance figurent-elles sur le même plan ou l'une est-elle plus importante que l'autre ?

1.2.4 La qualité de l'audit : un équilibre entre compétence et indépendance ?

Comme nous venons de le voir, la littérature traite des facteurs de compétences et d'indépendance comme variables de la qualité de l'audit. Cette dernière analyse ces facteurs en supposant généralement les deux composants de la qualité de l'audit comme indépendants, conformément à l'approche de De Angelo (1981) présentée précédemment. Cette approche est similaire à celle de Watts et Zimmermann (1986, p. 314), selon lesquels la probabilité qu'un auditeur mentionne un problème doit être conditionnée par deux probabilités séparées : la probabilité qu'il la découvre (compétence), et la probabilité qu'il le mentionne (indépendance).

De nombreux auteurs, dans leurs travaux, supposent que l'indépendance et la compétence sont deux dimensions indépendantes. Par exemple, Barnes et Huan, (1993) ont recours à cette approche en étudiant les causes d'erreurs dans une expérimentation de « *Going Concern Opinion* » : ils concluent que les auditeurs sont compétents (la notion de compétence étant obtenue par l'atteinte d'un consensus), mais qu'ils peuvent ne pas être indépendants.

Cependant, cette approche selon laquelle compétence et indépendance sont indépendantes, souvent implicite dans les travaux sur les facteurs de qualité de l'audit, n'est pas partagée par l'ensemble des chercheurs. Pour certains auteurs l'une des dimensions de la qualité de l'audit précède l'autre. Par exemple, Schandl (1978) considère que l'indépendance est une qualité nécessaire qui précède la compétence (p. 192). De manière identique, Flint (1988), estime également que l'indépendance précède la compétence, mais que les deux qualités sont nécessaires pour un audit de qualité. Lee et Stone (1995), pensent que la compétence de l'auditeur est liée à son indépendance. D'après ces auteurs, « *the auditor cannot choose to be independent unless he is competent* » (p. 1171). Dès lors, ils considèrent la compétence comme une condition nécessaire à celle d'indépendance. Ils reprennent ainsi la position de Moizer (1991) qui suggère que compétence et indépendance soit reliées par le choix : un auditeur compétent peut choisir de ne pas étudier tel problème, parce qu'il est dépendant.

D'autres auteurs positionnent en premier l'indépendance. Par exemple, Boritz (1992) estime que c'est l'indépendance plutôt que la compétence qui est l'essence même de l'audit, en estimant qu'il existe toujours un doute sur le fait de savoir si un auditeur doit vraiment être expert pour mener à bien son audit (selon les niveaux de compétence déterminés dans la littérature sur l'expertise).

Enfin, d'autres auteurs refusent de prendre position, en considérant qu'il s'agit de 2 qualités essentielles, interreliées, mais situées sur le même plan, dont l'équilibre est nécessaire à un audit de bonne qualité. Ainsi, Richard (2006, p.171) estime que : « *Contrary what is advanced in some research on audit quality, the two dimensions, independence and competence, are intrinsically dependent because they are subjected to the influence of common factor (...) Therefore ceteris paribus, the global optimum, in other words maximum quality, is not the sum of partial optima, in other words a total independence and a total competence, but are the result of a balance between two optima* ».

Cette position semble confirmée expérimentalement par Citron et Taffler (1992), qui en étudiant les rapports de *Going Concern* au Royaume Uni, en concluent qu'une mauvaise opinion est issue d'un problème d'indépendance et d'incompétence sans véritablement trancher sur leur importance respective.

1.3 Question de recherche et hypothèses de recherche

Les développements précédents nous amènent donc à nous interroger sur le poids et le positionnement respectifs de la compétence et de l'indépendance. La question globale que nous posons est donc la suivante :

Un mauvais auditeur est-il plutôt un auditeur dépendant et/ou bien un auditeur incompetent ?

Pour répondre à cette question, nous avons cherché à répondre à deux problèmes distincts :

Q1 : Quelle est la part relative de la compétence et de l'indépendance dans la qualité de l'audit ?

Q2 : Existe-t-il un lien entre indépendance et compétence ?

Nous allons tenter de répondre à ces deux problèmes dans la partie suivante, en adoptant une mesure originale : les litiges en audit.

1.4 Les mesures de la qualité de l'audit : le choix des litiges

La mesure de la qualité de l'audit est un sujet qui a fait l'objet de très nombreuses applications. Différentes familles de mesure ont été développées. Nous présentons une synthèse faite par Carey et Simnett (2006) :

- Le « *going concern opinion* » : Aux Etats-Unis, depuis 1989 il existe deux rapports d'audit. Un rapport dit « *clean* » si l'entreprise n'encourt pas de risque de faillite et un rapport dit de « *going concern* » qui mentionne les inquiétudes de l'auditeur sur la continuité d'exploitation de l'entreprise. Deux types d'audit de mauvaise qualité peuvent être identifiés ». (Francis, 2004):
 - L'auditeur émet un rapport « *clean* » à la place d'un « *going concern* » ;
 - L'auditeur émet un rapport de « *going concern* » à la place d'un un rapport « *clean* ».
- Le niveau des *accruals* anormaux : une entreprise en activité a recours à des écritures comptables de type charges calculées mais non décaissées (variation de stocks, provision, amortissement, etc.). Différents modèles (par exemple Jones, 1991), permettent de calculer un niveau normal d'*accruals*, compte tenu de l'activité. Mais ces mêmes comptes peuvent être utilisés pour de la gestion de résultats. Par conséquent, la différence entre le niveau des *accruals* modélisés, considéré comme normaux, et celui réellement comptabilisé, constitue les *accruals* anormaux. Ceux-ci sont révélateurs d'une gestion de résultat, et constituent donc une approximation de la non-qualité de l'audit.
- Le nombre d'accidents d'audit (*Audit failure*) : ils sont mesurés par les actions en justice menées contre les auditeurs. Ce dernier point n'est mentionné que par Carey et Simnett (2006) et Palmrose (1987 et 1988). Les premiers expliquent que le faible nombre d'actions en justice mené contre les auditeurs empêche de mener une étude quantitative utilisant cette mesure. Le second souligne que plus les auditeurs sont impliqués dans des procès, moins la qualité de l'audit est bonne.

Parmi ces trois mesures de la qualité d'audit, seule la dernière (*audit failure*) peut être qualifiée de certaine : ce n'est pas simplement un risque de mauvaise qualité (*going concern opinion*), ou bien un écart anormal par rapport à un modèle qualifié de standard (le modèle des *accruals*), mais bien la qualité en elle-même qui est mesurée.

Les actions en justice contre les auditeurs surviennent lorsque des tiers (investisseurs, créanciers, salariés, etc.), ayant fait confiance aux états financiers pour prendre leur décision, ont subi des pertes du fait d'un audit de mauvaise qualité (Stice, 1991 pour les investisseurs). Par conséquent, le risque d'action contre les auditeurs (*litigation risk*) paraît constituer une bonne mesure de la qualité de l'audit.

De nombreux travaux se sont penchés sur la notion de litige en audit légal. Il est possible de regrouper les auteurs, comme l'ont fait Latham et Linville (1998), en deux catégories. La première utilise le litige (caractérisé par les procès) comme la variable dépendante alors que la seconde utilise les procès comme une variable indépendante.

A. Les procès d'audit : une variable dépendante

Lorsque les procès d'audit ont été pris comme variable dépendante, les variables examinées sont principalement le type du client et le cabinet d'audit.

Ces recherches montrent que la présence de procès d'audit est corrélée au type de client audité et plus particulièrement à sa taille, à son secteur d'activité et à une grande probabilité de faillite.

Elles montrent aussi qu'il est plus difficile de trouver une corrélation entre les procès d'audit et le type du cabinet auditeur. La seule conclusion probable est qu'un cabinet ne faisant pas partie des *Fat four* a un plus grand nombre de chance d'être mis en cause dans des procès (Palmrose, 1988).

B. Les procès d'audit : une variable indépendante

Simunic et Stein (1996) remarquent que pour les auditeurs, l'audit est une forme d'investissement où les auditeurs sont les investisseurs. Ils vont donc auditer des clients dont la probabilité de litige est moindre.

D'autres études ont été faites dans le but d'étudier l'impact de modification législative sur le niveau de qualité de l'audit. Dejong (1985) montre que l'audit est de meilleure qualité lorsque la législation n'impose pas le montant des honoraires. Belachandran et Nagarajan (1987) pensent qu'il est préférable d'avoir un système de responsabilité flexible plutôt qu'un système dont le régime des responsabilités est très strict.

Ainsi, le thème du litige en audit est toujours étudié non pas en tant que conséquence d'un audit de mauvaise qualité, mais plutôt comme un risque en amont, qu'il faudrait chercher à prévenir. Ces travaux ne s'intéressent donc pas à la compréhension des causes de non qualité de l'audit.

2 METHODOLOGIE ET RESULTATS

Afin de répondre aux questions posées par notre problématique, nous avons analysé les facteurs ayant entraîné la condamnation des commissaires aux comptes en France. Le nombre de litige en France étant relativement faible, notre étude correspond à une étude exploratoire. Nous ne pouvons donc pas utiliser des statistiques pour déterminer les causes de condamnations des commissaires en France. L'objectif de cette étude est de décrire les litiges dans le but de mesurer la qualité de l'audit.

2.1 Protocole

L'auditeur encourt selon le cas trois types de responsabilité:

- une responsabilité civile qui vise avant tout la réparation d'un dommage,
- une responsabilité disciplinaire qui sanctionne le non respect de la déontologie,
- une responsabilité pénale qui sanctionne un comportement répréhensible pénalement.

Une condamnation civile ou pénale entraîne généralement une sanction disciplinaire. A contrario, il peut y avoir des sanctions disciplinaires sans pour autant qu'il y ait eu au préalable une sanction civile ou pénale. Dès lors, afin de ne pas comptabiliser en double une condamnation, nous nous sommes limités à l'analyse des décisions disciplinaires. Celles-ci sont toutes répertoriées dans le Bulletin des commissaires aux comptes.

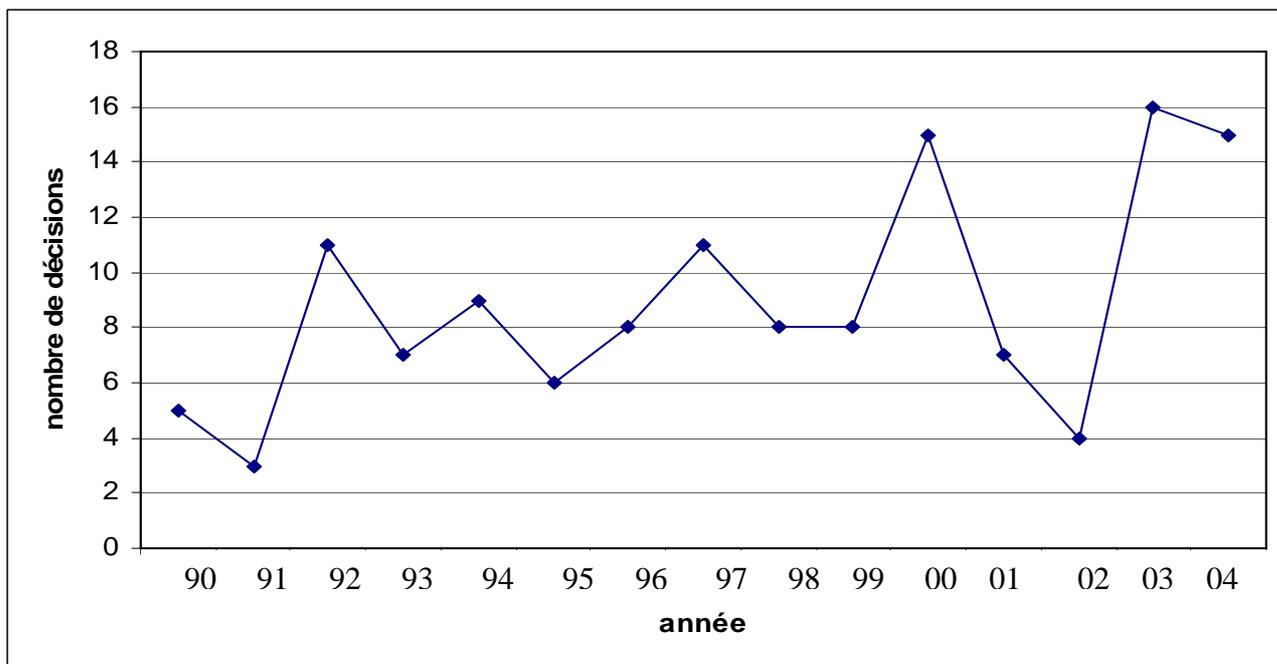
Cette procédure (focalisation sur les causes des décisions disciplinaires) présente l'avantage de contourner le problème de l'évolution de la législation durant la période d'analyse. Par exemple, la réalisation d'une activité de conseil en plus de celle de commissaire aux comptes pour une même entreprise entraînait, en 1990, une sanction disciplinaire alors qu'elle peut entraîner une sanction pénale aujourd'hui. Cependant, quelque soit l'année, notre recherche qualifiera cette faute par sa cause autrement dit nous la classons dans la rubrique « indépendance ».

La période étudiée va de juin 1989 à mai 2005. La date 1989 a été choisie car nous voulions prendre une date de départ située après la loi du 24 juillet 1966 correspondant à l'institution du contrôle légal des comptes et c'est à partir de 1989 que nous avons pu obtenir les premières condamnations disciplinaires auprès d'un commissaire aux comptes.

La collecte des condamnations disciplinaires nous a permis d'obtenir 357 décisions. Parmi ces décisions, 196 ont été supprimées car le commissaire aux comptes n'avait pas commis de faute. Cependant, nous avons tenu compte des décisions prises par la Commission des Commissaires aux comptes lorsqu'elles correspondaient à une relaxation du commissaire aux comptes mis en cause alors que ce dernier était coupable de non qualité de l'audit (ex : en cas d'amnistie).

L'analyse de ces décisions nous a donc permis d'obtenir 161 décisions disciplinaires. Certaines des décisions disciplinaires peuvent être dues à la fois à un problème d'incompétence et de dépendance. Dès lors, nous comptabilisons la DD dans les 2 catégories. De même si une même décision est due à plusieurs problèmes de dépendance ou de compétence, nous la comptabilisons plusieurs fois dans la catégorie dépendance ou incompétence. En outre, 21 décisions sont prises à l'encontre du commissaire aux comptes sans toutefois que l'on ait pu en déterminer la cause. Nous les avons supprimées de notre échantillon. Ce dernier se compose finalement de 185 décisions disciplinaires.

L'évolution du nombre de décisions disciplinaires peut être illustrée par la figure 1:



Note : années 1989 et 2005 non présentées, car incomplètes.

Figure 1 : Nombre de décisions disciplinaires par an.

Nous constatons que le nombre de décisions disciplinaires n'est pas constant (entre 3 et 16 par an) avec un pic sur les années 2003 et 2004 (peut-être liée à la mise en place de la LSF).

Nous avons analysé le motif de condamnation des 185 fautes constitutives de notre échantillon, ce qui nous a permis de regrouper les décisions disciplinaires dont la cause est un problème de compétence, celles dont la cause est un problème d'indépendance et celles provenant des deux facteurs à la fois.

La procédure adoptée est la suivante :

- Lecture de chaque décision disciplinaire,
- Identification du motif de sanction,
- Affectation du motif de sanction à l'un des facteurs d'indépendance ou de compétence (ou les 2 à la fois).

Prenons l'exemple de la décision disciplinaire suivante :

« X, commissaire aux comptes de la société financière et immobilière A, [...], masquant la réalité des opérations, X a fait enregistrer en comptabilité, [...], un prêt fictif de 16000000F pour éviter que le solde débiteur du compte ne soit considéré comme un revenu distribué, susceptible d'entraîner un redressement fiscal. » (Extrait Décision Disciplinaire DD 122451, 2001)

Cette condamnation correspond à une immixtion dans la gestion de la part de l'auditeur. Or, ce dernier a interdiction de s'immiscer dans la gestion. L'immixtion dans la gestion est un problème d'indépendance. Nous pouvons donc rattacher cette faute à la catégorie « Dépendance ». L'ensemble des 161 décisions disciplinaires a fait l'objet d'un traitement similaire.

2.2 Analyse des décisions disciplinaires

L'analyse des décisions disciplinaires nous a permis de proposer 3 catégories regroupant les DD dues :

- A un problème d'incompétence ;
- A un problème de dépendance ;
- A un problème d'incompétence et de dépendance.

Ainsi, nous obtenons d'une part la part relative dans les DD entre les problèmes d'incompétence et les problèmes de dépendance et d'autre part nous obtenons la relation entre ces deux facteurs. Autrement dit nous déterminons s'il existe un lien entre ces deux facteurs ou si ils sont indépendants.

De plus, nous avons du créer une quatrième catégorie. En effet, certaines DD ne sont dues ni à un problème d'incompétence ni à un problème de dépendance. Pourtant la sanction a un impact sur la mission d'audit. C'est pourquoi nous avons regroupé ces DD dans une catégorie. Nous allons maintenant présenter chacune des catégories.

A. - Facteurs influençant la compétence

Suite à l'analyse des DD, nous avons 45 DD dues à un problème d'incompétence soit 24,5% de l'échantillon total.

Par exemple, certaines DD étaient liées :

- au niveau de formation de l'auditeur ;
- à une mauvaise réalisation de mission du fait de l'âge de l'auditeur car on peut avancer que l'âge élevé de l'auditeur a réduit son niveau de compétence ;
- à une mauvaise connaissance des règles.
- ...

Afin d'illustrer ces exemples, nous présentons une DD qui a été cataloguée dans le facteur incompétence.

Référence	Explications
DD 132 511	Compétence insuffisante d'après le contrôleur : nécessité de suivre une formation

B. - Facteurs influençant l'indépendance

Comme pour la compétence, nous avons regroupé les décisions dont les motifs de condamnations des commissaires aux comptes peuvent être assimilés à un facteur d'indépendance. Nous constatons que 68 DD sont dues à un problème d'incompétence soit 36,9%.

Par exemple, dans cette catégorie figurent les sanctions dues :

- à un problème d'incompatibilité :

Référence	Explications
DD 77 226	A certifié des comptes établis par une société dont il était le DG

- à une immixtion dans la gestion :

Référence	Explications
DD 123 453	Aide dans l'établissement d'une comptabilité erronée

- aux pressions exercées sur l'auditeur dans sa mission :

Référence	Explications
DD 139 563	Complicité de présentation de faux bilans (justifié par une forte pression des dirigeants)

- au fait que l'auditeur, se fiant à la bonne réputation de l'audité, n'a pas réalisé des contrôles suffisants :

Référence	Explications
DD 78 230	Non révélation de faits délictueux car a admis en toute confiance les explications du DG en raison de la bonne renommée de l'entreprise

- ...

C. - Causes relevant à la fois d'un problème de compétence et d'indépendance

Nous n'avons relevé aucune DD dont la cause de condamnation était due à la fois à un problème de compétence et à la fois à un problème d'indépendance.

D. - Causes ne relevant ni de la compétence ni de l'indépendance

Suite à l'analyse de notre échantillon, nous avons constaté que certaines fautes ne relevaient ni d'un problème de compétence ni d'un problème d'indépendance :

- 11 décisions sont dues à une omission de déclaration de formalités administratives (déclaration des mandats, paiements des cotisations professionnelles...) qui représentent 6% des motifs de condamnations des commissaires aux comptes. Mais ce facteur n'a pas d'impact sur la qualité de l'audit. C'est pourquoi ce facteur n'est ni un problème de compétence ni un problème d'indépendance.
- 62 décisions sont dues à des fautes commises en dehors de la mission d'audit légal soit 33,7% des fautes.
- En effet, les décisions disciplinaires peuvent condamner un commissaire aux comptes pour une faute réalisée en dehors de sa mission légale dès lors qu'il a eu un comportement ne relevant pas de l'éthique. Cette faute peut être faite dans sa vie privée (17 fautes) ou au cours d'une autre de ses activités (principalement en tant qu'expert-comptable ou directeur général d'une entreprise : 45 fautes). Les décisions disciplinaires vont pouvoir sanctionner la personne mise en cause avec une sanction ayant un impact sur la profession de commissaire aux comptes (exemple : suspension de l'activité de commissariat aux comptes).

Nous avons tenu compte de ces fautes dans notre échantillon car elles entraînent des sanctions disciplinaires pouvant aller jusqu'à la radiation de la liste des commissaires aux comptes. Cependant, ces fautes n'ont pas d'impact sur la qualité d'un audit car

elles sont commises en dehors de l'activité de commissaire aux comptes. Ce n'est donc ni un problème de compétence ni un problème d'indépendance.

2.3 Discussion

Les résultats précédents nous permettent de déterminer la part relative des facteurs influençant la compétence et de ceux influençant l'indépendance dans les facteurs de non qualité de l'audit. Ils nous permettent également de déterminer si compétence et indépendance sont des notions dépendantes ou indépendantes. Autrement dit, ils nous permettent de répondre à Q1 et Q2. Pour cela, nous avons réalisé un tableau comparatif des résultats précédents. C'est le tableau 3.

Tableau 3 : part relative de chaque facteur dans la non qualité de l'audit.

Familles	Nombre de décisions	Proportion
Incompétence	45	24,5 %
Dépendance	68	36,9 %
Incompétence + dépendance	0	0%
Autres (Fautes d'ordre personnel et Omission de formalités administratives)	73 (62 + 11)	39,7% (33,7% + 6%)
Total	184	100 %

Si nous rapportons ces valeurs en considérant seulement les facteurs indépendance et compétence, nous obtenons le tableau suivant :

Familles	Nombre	Proportion
Incompétence	45	39,8%
Dépendance	68	60,2%
Incompétence + dépendance	0	0%
Total	113	100 %

Du point de vue de l'équilibre indépendance/compétence, on se rend compte que les causes de condamnation des commissaires aux comptes sont réparties à hauteur de 60,2% pour l'indépendance et 39,8% pour la compétence. Nous pouvons donc répondre à la question Q1 :

Quel est la part relative de chaque facteur comme facteur de non qualité de l'audit ?
Elle est de 39,8% pour l'incompétence et 60,2% pour la dépendance.

Nous constatons donc un très fort écart entre la réalité des causes de condamnation des auditeurs et leur intérêt en recherche. En effet, alors que la recherche sur l'indépendance domine largement celle sur la compétence, le nombre de condamnations issues de ces deux dimensions est du même ordre de grandeur.

Nous pouvons dès lors se poser la question de savoir pourquoi tant la recherche que la réglementation se focalise autant sur la notion d'indépendance au détriment de la notion de compétence.

Le tableau précédent permet également de répondre à la question Q2 :
Existe-t-il un lien entre indépendance et compétence ?

Nous constatons qu'aucune décision disciplinaire n'est due à la fois à un problème de compétence et d'indépendance. Dès lors, nous en déduisons que ces deux facteurs sont indépendants.

Pourtant, comme nous l'avons souligné, certains auteurs (Richard, 2006 ; Lee et Stone, 1995) ont montré récemment que la qualité de l'audit dépendait à la fois de la compétence et de l'indépendance. Nos résultats contredisent cette affirmation et vont davantage dans le sens de la théorie de De Angelo (1981) qui affirme que la qualité de l'audit varie en fonction de l'indépendance et de la compétence sans pour autant affirmer que ces deux facteurs sont dépendants. C'est pourquoi nous affirmons que ces deux dimensions ne sont pas dépendantes.

Par ailleurs, nous constatons que 33,7% des décisions disciplinaires trouvent leur origine dans la vie privée du commissaire aux comptes et ne sont en aucune façon liées à des problèmes d'indépendance ou de compétence. Par exemple, un commissaire aux comptes réalisant une fraude fiscale dans ces comptes personnels ou encore conduisant en état d'ivresse encourt le risque d'une sanction disciplinaire.

Ces causes, pourtant issues de la sphère personnelle, influent sur la mission d'audit. Dès lors, il est surprenant de constater que la recherche ne s'intéresse pas à ce problème. Le fait que nos résultats révèlent cette catégorie pas traitée par la littérature permet de dire que le modèle de De Angelo (1981) est simplifié. En effet, cet auteur définit la qualité de l'audit suivant deux axes (compétence et indépendance), or notre analyse permet de mettre en évidence un troisième axe représentant les fautes dues à un problème personnel.

Finalement, notre étude nous permet de conclure que la qualité de l'audit est un problème de compétence et d'indépendance sans toutefois mettre en évidence un lien de dépendance entre ces deux dimensions. De plus, nous constatons que la qualité de l'audit ou plutôt la mission d'audit peut être influencée par la sphère personnelle de l'auditeur. Cette constatation n'avait encore jamais été mise en évidence auparavant. Si la qualité de l'audit varie en fonction de l'indépendance et de la compétence, nos résultats montrent également que la mission d'audit est quant à elle influencée en plus par la sphère personnelle.

CONCLUSION

Notre étude permet, à partir des décisions disciplinaires faites à l'encontre des commissaires aux comptes, d'une part de déterminer l'importance du facteur compétence et du facteur indépendance sur la qualité de l'audit et d'autre part de mettre en évidence l'indépendance entre ces deux facteurs.

Les résultats montrent que le facteur d'indépendance représente 36,9% des causes de non qualité de l'audit. Ce qui signifie que près de 60% des causes de non qualité de l'audit concerne des facteurs qui ne sont peu (compétence) ou pas du tout (personnel) traités par la littérature de recherche.

De plus, ils montrent qu'indépendance et compétence sont des facteurs indépendants, ce qui va à l'encontre de la position de certains auteurs.

Dès lors, nous pouvons nous demander pourquoi le législateur ne se penche pas davantage sur le problème de compétence. Ce travail ouvre un grand nombre de voies pour des recherches futures. D'abord, les travaux de recherche utilisés dans ce travail sont majoritairement réalisés aux Etats-Unis. Nous tenons compte de la législation française lorsque nous relevons les motifs de condamnation des commissaires aux comptes. Il pourrait être intéressant de comparer la législation française et la législation nord américaine pour relever d'éventuelles divergences et voir si elles permettent de réduire le nombre de procès dus à un audit de mauvaise qualité. Ensuite, dans certains cas, il est possible que l'auditeur ait justifié son erreur de façon que sa peine soit minimisée. Il se peut alors que, dans ces cas, les résultats de notre étude soient légèrement biaisés. Afin de valider les résultats obtenus, il serait donc intéressant de réaliser des tests en laboratoire afin de voir si les facteurs émis par la littérature ont un véritable impact sur la qualité de l'audit.

Enfin, nous avons constaté qu'un nombre important de condamnation est dû à des fautes commises en dehors de la profession de commissariat aux comptes (soit dans la vie privée de l'auditeur soit dans le cadre d'une autre activité professionnelle). Même si ce type de faute n'influe pas directement sur la qualité de l'audit, il a un impact fort sur la mission d'audit. En effet, ces fautes n'entrent pas directement dans le cadre de la mission légale de l'auditeur, mais nous constatons qu'elles influent énormément sur la profession puisque la sanction peut aller jusqu'à la radiation de la liste des commissaires aux comptes. Nous pensons qu'il serait intéressant de réaliser une étude sur ce type de fautes.

BIBLIOGRAPHIE

Balachandran B. et Nagarajan N. (1987), « Imperfect Information, Insurance and Auditors' Legal Liability », *Contemporary Accounting Research*, Spring, pp.281-301

Barnes P., Huan H.D. (1993), «The auditor's going concern decision: some UK evidence concerning independence and competence», *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol.20(2), pp.213-228

Benecib J. (2004), « Proposition d'un modèle de l'efficacité du co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises », CREFIGE- Université Paris - Dauphine

Bell T.B., Landsman W.R. et Shackelford D. A. (2001), « Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence», *Journal of Accounting Research*, Vol.39 n°1, June, pp.35-43

Ben Saad E. et Lesage C. (2007), « Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur », communication présentée au 28ème Congrès de l'AFC, Poitiers 23,24 et 25 Mai 2007.

Blokdijk H., Driehuisen F., Simunic D.A, Stein M.T. (2006), « An analysis of cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' audit Programs », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, May, vol.25 Issue1 pp27-48

Boritz J.E. (1992), « Discussion of Expert and Novice Problem-Solving Behavior in Audit Planning », *Auditing*, Vol.11, pp.21-32

- Carey P. et Simnett R. (2006), « Audit Partner Tenure and Audit Quality », *Accounting Review*, Mai, Vol. 81, Issue 3, pp.653-676
- Chan P., Ezzamel M. et Gwilliam D. (1993), « Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies », November, Vol.20 Issue 6, pp.765-786
- Chemingui M. et Pigé B. (2004), « La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche axée sur la nature des travaux d'audit réalisée », communication présentée au 25ème Congrès de l'AFC, Orléans 12,13 et 14 Mai 2004.
- Citron D.B., Taffler R.J. (1992), « The Audit Report under Going Concern Uncertainties: An Empirical Analysis », *Accounting & Business Research*, Vol.22, pp.337-345
- CNCC Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Code de déontologie professionnelle, CNCC Editions, Paris, 2002
- Commission européenne (1996), Livre vert sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'UE, Bruxelles J.O. de C.E. , 96/C 321/01, 28 octobre
- Cushing B. et Lobbecke J.K. (1986), « Comparison of Audit Methodologies of large accounting firms », *Studies in accounting research*, n°26, American Accounting Association.
- Datin C. (2006), « La formation du commissaire aux comptes: comprendre le passé pour préparer l'avenir », Mémoire de DEA, Université Paris Dauphine
- DeAngelo L.E. (1981), « Auditor size and audit quality », *Journal of accounting and Economics*, vol. 3, pp. 183-199
- DeJong D.V. (1985), « Class-Action Privileges and Contingent Legal Fees: Investor and Lawyer Incentives to Litigate and the Effect on Audit Quality », *Journal of Accounting & Public Policy*, Fall, Vol. 4 Issue 3, pp.175-200
- Dubar C. et Tripiet P. (2005), « Sociologie des professions », Armand Colin, 2ème édition.
- Emby C. et Etherington, L.D. (1996), « Performance evaluation of auditors: Role perceptions of superiors and subordinates », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Fall 1.Vol.15 , pp. 99-110
- Flint D. 1988. *The Philosophy and Principles of Auditing*. MacMillan
- Firth M., (1997), « The provision of non audit services by accounting firms to their audit clients ». *Contemporary Accounting Research*, Summer, Vol. 14 Issue 2, pp.1-21
- Francis J.R. (2004), "What do we know about audit quality", *The British accounting review*, vol.36, Issue 4, pp.345-368
- Francis, J.R., Bin K. (2006), « Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises », *Review of Accounting Studies*; Dec, vol. 11 Issue 4, pp. 495-523
- Goldman A. et Barlev B. (1974), « The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence », *The Accounting Review*, October, vol 49, n°4, pp.707-718
- Gu L. et Lee C.W., (1998), « Low Balling, Legal liability and auditor independence », *Accounting Review* , Octobre, vol 73, n°4, pp.533-555
- Gul F.A. (1989), « Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 2, Issue 3, pp.40-51

Hartley R.V. et Ross T.L. (1972), « MAS and Audit independence: an Image Problem », *Journal of Accountancy*, Nov, Vol. 134 Issue 5, pp.42-51

Higgs J.L., Skantz T.R. (2006), « Audit and Nonaudit Fees and the market's Reaction to earnings Announcements», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, May, vol.25 Issue1 pp 1-26

Hilaire J. (1989), « La formation du commissaire aux comptes: de la surveillance des actionnaires à la certification », dans *Le commissaire aux comptes: renforcement ou derive?*, Collection dirigée par A. SAYAG, *Le droit des affaires*, vol.1, pp13-42

Icerman R.C. et Hillison W.A. (1991), « Disposition of Audit-Detected Errors: Some Evidence on Evaluative Materiality », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring, Vol.10 Issue 1 pp22-24

Ismail Z, Trotman. K.T. (1995), « The impact of the review process in hypothesis generation tasks», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 5, pp. 345-357

Iyer V. M. et Rama D. V. (2004), « Clients' Expectations on Audit Judgments: A Note » *Behavioral Research in Accounting*; 2004, Vol. 16, pp. 63-74

Jensen W. et Meckling W. (1976), « Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure », *Journal of Financial Economics* vol.3 (4), pp.305-360

Jones, J., (1991), « Earnings management during import relief investigations », *Journal of Accounting Research* vol.29, pp.193-228

Knapp M.C. (1985), « Audit Conflict : An Empirical Study on the perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure », *The Accounting Review*, pp.202-211

Knapp M.C. (1987), « An empirical study of Audit Committee support for auditors involved in technicals disputes with client management », *The Accounting Review*, July, pp.578-588

Koh H. C. et Mahathevan P. (1993), « The Effects Of Client Employment On Auditor Independence», *The British Accounting Review*, Volume 25, Issue 3, September, pp.227-242

Latham C. K. et Linville M. (1998), « A review of the literature in audit litigation », *Journal of Accounting Literature*, vol 17, pp.175-213

Lee T. et Stone M. (1995), « Competence and Independence: the congenial twins of auditing», *Journal of Business Finance and accounting*, December, pp.1169-1177

Libby R. et Frederick D. M. (1990), « Experience and the Ability to Explain Audit Findings», *Journal of Accounting Research*, pp. 348-367.

Libby R., Trotman K.T. et Zimmer I. (1987), « Member Variation, Recognition of Expertise, and Group Performance», *Journal of Applied Psychology*, pp. 81-87

Matsumura E.M et Tucker R.R. (1995) « Second Partner Review : An Analytical model », *Journal of Accounting Auditing and Finance*, pp. 173-200

Moizer P. (1991), « Independence», In ST M. Sherer (Ed.), *Current issues in Auditing*. Paul Chapman Publishing

Palmrose Z.V. (1988), « An analysis of auditor litigation and audit service quality», *Accounting Review*, January, pp55-73

Palmrose Z.V. (1987), « Litigation and Independent Auditors : The role of Business Failures and Management », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, spring pp. 90-103

Prat dit Hauret C. (2000), « L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique », Thèse pour le doctorat ès sciences de gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV

Prat dit Hauret C. (2004), « Ethique et Audit », Actes du colloque sur le management responsable, ESDES, Lyon

Pigé B. (2000), « Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol 2, septembre, pp 133-151

Reynolds J.K. et Francis J.R. (2000), « Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions », *Journal of Accounting and Economics*, Volume 30, Number 3, December , pp. 375-400

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 pour le doctorat ès sciences de gestion, Université Montpellier II

Richard C. (2006), « Why auditor can't be competent and independant: A French case study », *European Accounting Review*, July, vol 15 issue 2, pp.123-179

Schandl C.W. (1978), « Theory of Auditing », Scholars Book Co.

Scheid J.C. (2000), « Professions comptables en France », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, *Economica*, pp 1005-1022

Shafer W.E., Morris R.E. et Ketchand A.A. (1999), « The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol 18, supplement, pp. 85-101

Shapiro S. (1987), « The social control of impersonal trust », *American Journal of Sociology*, vol 93n°3, pp.623-658

Shockley R., (1981), « A Perceptions of Auditors'Independence : An Empirical Analysis », *The Accounting Review*, Octobre, vol.56, N°4, pp.785-801

Simunic D.A. et Stein M.T. (1996), « The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp.119-134

Stice J.D. (1991), « Using financial and market information to identify pre engagement factors associated with lawsuits against auditors », *The Accounting Review*, vol. 66 (July), pp. 516-533

Tuntiwongpiboon N. et Dugan M.T. (1994), « An Empirical Investigation of the Relationship between Audit Structure and Client Attributes », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Spring, Volm.9 Issue 2, pp.225-247

Tsui J.S.L. et Gul F.A. (1996), « Auditors' behaviour in a audit conflict situation: a research note on the role of locus of control and ethical reasoning », *Accounting, Organization and Society*, vol.21, N°1, pp 41-51

Watkins A.L., Hillison W. et Morecroft S.E. (2004), « Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence », *Journal of Accounting Literature*, pp.153-193

Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986), « Positive accounting theory », Englewood Cliffs