



HAL
open science

La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien

Riadh Manita

► **To cite this version:**

Riadh Manita. La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, France. pp.CD ROM. halshs-00455733

HAL Id: halshs-00455733

<https://shs.hal.science/halshs-00455733>

Submitted on 11 Feb 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien

Riadh MANITA

Professeur associé - Groupe ESC Rouen

1, rue du Maréchal Juin – BP 215

76825 MONT SAINT AIGNAN cedex – France

Tél. : +33 (0)2 32 82 47 06

Email : riadh.manita@groupe-esc-rouen.fr

Résumé

Les récents scandales financiers (Enron aux USA, Batam en Tunisie) ont montré l'incapacité des approches classiques et leurs indicateurs de mesure à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. Nous estimons que le contrôle de la qualité de l'audit doit désormais se situer au niveau de sa mise en œuvre, c'est-à-dire au niveau du processus d'audit. Cette position est adoptée par la loi sur la sécurité financière en Tunisie qui favorise une évaluation de la qualité d'audit, par le 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 cet article a été la construction d'une grille d'évaluation de la qualité du processus d'audit au profit des comités d'audit ou de tout autre organe de gouvernance soucieux de la qualité d'audit. La conception et la validation de cette grille d'évaluation ont été réalisées sur le terrain tunisien en s'appuyant sur la démarche de Churchill (1979). Articulant des phases qualitatives (entretiens avec 10 membres des comités d'audit) et des phases quantitatives basées sur deux questionnaires de recherche (137 répondants), cette démarche a abouti à une échelle de mesure mettant en évidence 27 indicateurs de qualité répartis sur 3 étapes du processus.

Mots clés

Qualité d'audit, comité d'audit, échelle de mesure, démarche de Churchill, processus d'audit.

Le comité d'audit et la qualité de l'audit externe : Vers le développement d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit

INTRODUCTION

L'audit constitue une solution aux problèmes d'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires ou entre les dirigeants et les autres tiers contractants. En tant que mécanisme de gouvernance, il a pour principal rôle de réduire les coûts de transaction et les coûts d'agence et de sécuriser les actionnaires et les tiers concernant la fiabilité et l'image fidèle des informations financières communiquées. Néanmoins, la qualité de réalisation de l'audit n'est pas uniforme et surtout n'est pas directement observable. Le rapport d'audit lui-même (le compte-rendu du résultat de l'audit) a été très fortement standardisé par les instances professionnelles, afin notamment de réduire les risques de mise en cause de la responsabilité des auditeurs. En contrepartie, il en résulte un appauvrissement du contenu informationnel. Le rapport d'audit n'offre que peu de possibilité de différenciation, et surtout ne permet pas de rendre compte des nuances.

La qualité de l'audit n'est souvent perçue que dans son aspect négatif et uniquement quand elle donne lieu à publicité, c'est-à-dire lors de la révélation de situations de faillites (Wooten, 2003). Il est en effet difficile de connaître le nombre d'audits de mauvaise qualité qui ne sont pas rendus publics.

En raison de la difficulté d'observation du processus d'audit, la majorité des études normatives et expérimentales se sont concentrées sur la recherche de substituts. Dans ces études, les chercheurs ont généralement appréhendé la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur : c'est-à-dire en mesurant son niveau de compétence et d'indépendance (DeAngelo, 1981 ; Eichenseher et al., 1989 ; Lennox, 1999 ; Nichols et Smith, 1983), et en s'attachant aux caractéristiques intrinsèques de ces deux concepts (Kaplan, 1995 ; Krishnan et Schauer, 2000 ; Reckers et al., 1997).

Cette approche d'évaluation de la qualité d'audit admet des limites conceptuelles et empiriques qui atténuent sa crédibilité. Certaines limites sont liées aux risques de sélection adverse et de complaisance avec les dirigeants (Citron et Taffer, 1992 ; Craswell, 1988 ; Fama et Jensen, 1983a) ; d'autres 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 à déterminer ce qui doit être fait pour améliorer la qualité d'audit (Sutton, 1993).

Les récents scandales financiers (notamment l'affaire Enron) et la faillite du cabinet Arthur Andersen¹, ont confirmé l'insuffisance de cette approche indirecte d'évaluation, pour 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 Batam². 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. Ils ont conduit le monde professionnel, mais aussi académique, à repenser les règles et les mécanismes d'évaluation de la qualité d'audit.

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 Sarbanes Oxley aux USA et de la loi sur la sécurité financière en France. Cette loi impose la nomination d'un comité d'audit dans toutes les sociétés cotées, et elle renforce les prérogatives de ce comité d'audit sur le contrôle des auditeurs externes.

Après quelques années d'application de cette loi, il est en effet important d'identifier et de comprendre les indicateurs sur lesquels se basent les membres des comités d'audit pour évaluer la qualité de la réalisation de la mission par les auditeurs externes. L'objet de cette recherche a été de concevoir et de proposer une échelle de mesure de la qualité du processus d'audit au profit des comités d'audit.

Cette recherche présente un double intérêt :

- Sur le plan professionnel, elle devrait nous renseigner et surtout renseigner la profession comptable sur la perception de la qualité de leur mission par les organes de gouvernance en charge de l'évaluation de leur prestation. Elle devrait aussi nous éclairer sur l'efficacité de ce système de contrôle et la pertinence de cette nouvelle tâche confiée aux comités d'audit pour réduire les échecs d'audit.
- Sur le plan théorique cette recherche permet de dépasser les approches indirectes d'évaluation de la qualité d'audit et de proposer à l'instar de Carcello et al.,(1992) ; Knapp,

¹ 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.

² 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.

(1991) ; Pigé (2003), Chemangui (2004), Manita (2008) une approche d'évaluation orientée directement vers l'analyse du processus d'audit. Elle devrait nous renseigner aussi sur les indicateurs de la qualité de ce processus considéré jusqu'alors par les chercheurs comme une boîte noire complexe et inobservable.

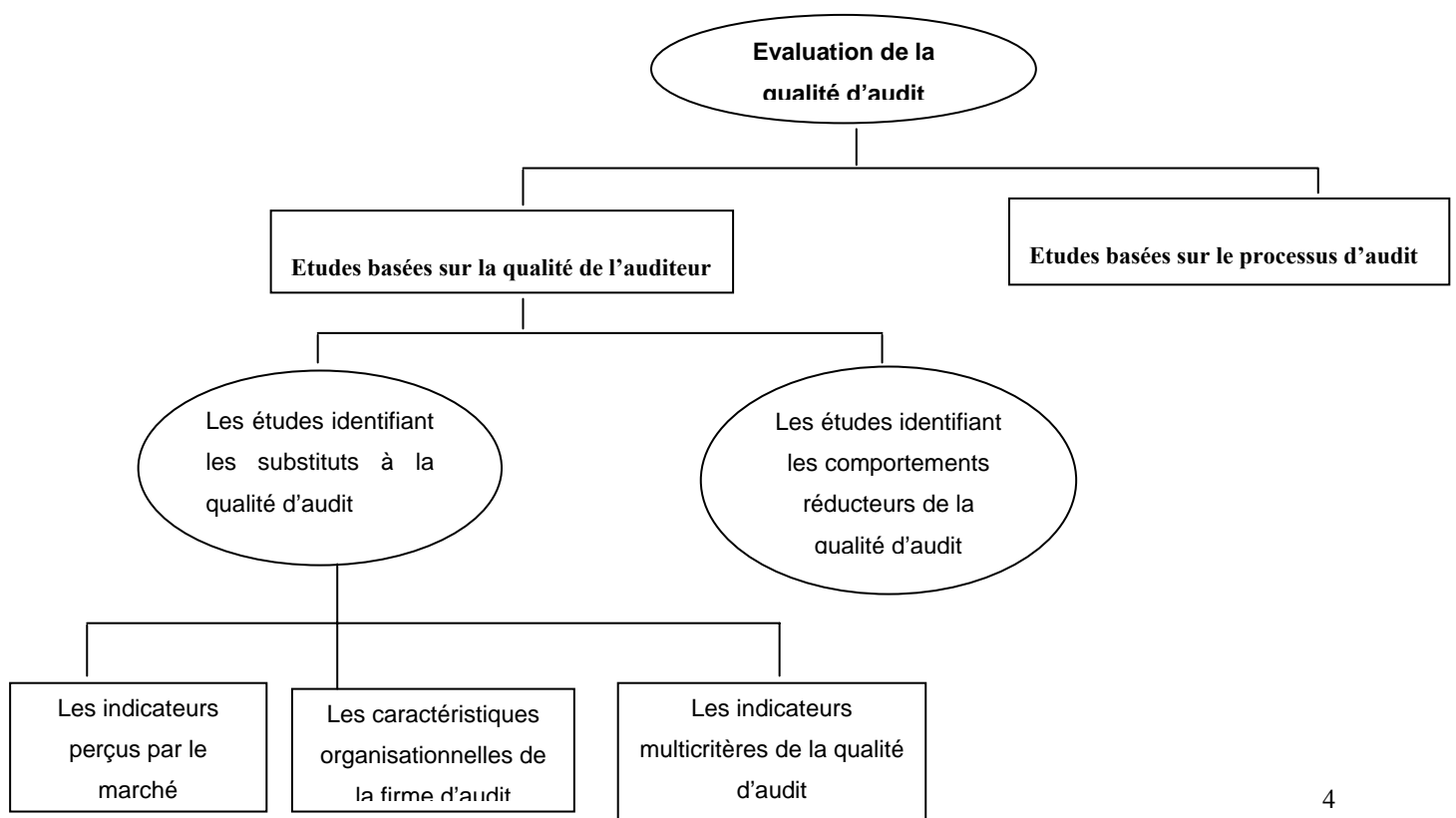
Après quelques années d'expérience avec les cabinets d'audit, les membres des comités d'audit, compte tenu de leur accès privilégié à l'information et la place centrale qu'ils occupent dans le processus de contrôle sont bien à même de nous éclairer sur les indicateurs de la qualité du processus d'audit.

Cet article comprendra trois parties. Dans la première, nous effectuerons une revue de littérature sur la qualité de l'audit. Dans la seconde, nous exposerons la démarche empirique de la recherche. Dans la dernière, nous présenterons et analyserons les résultats obtenus.

1- LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'AUDIT

Plusieurs recherches se sont intéressées à mesurer la qualité d'audit (DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et al.,1989 et Lennox, 1999, Krishnan et Schauer, 2000). Cependant, la majorité de ces travaux s'est plutôt penchée sur l'analyse de « la qualité de l'auditeur » en tant qu'une approximation de la qualité d'audit, que sur l'analyse du processus d'audit lui-même (schéma 1).

Schéma 1: Typologie des recherches se rapportant à la mesure de la qualité d'audit



1-1 Les études basées sur l'analyse de la qualité de l'auditeur

La qualité de l'audit a été définie par DeAngelo (1981) 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 (Knapp, 1991 ; Flint, 1988 ; Moizer, 1997) ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur. Dans ce cadre, plusieurs recherches (Krishnan et Schauer, 2000 ; Reckers et al, 1997 ; Kaplan, 1995 et Jeter, 1999 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et al., 1989 et Lennox, 1999) 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 (Chemingui, 2004). Ces recherches peuvent être subdivisées en quatre sous groupes :

- Le premier s'est concentré sur l'identification des indicateurs de qualité perçus par le marché tels que la taille (Copley, 1991 ; Clarkson et Simunic, 1994 ; Becker et al, 1998 ; Bauwhede et al, 2000 ; Zhou et Elder, 2001 ; Piot, 2004 ; David et al, 2006), les honoraires (Malone et Robert, 1996 ; David et al, 2006) et la réputation de l'auditeur (McNair, 1991 ; Palmrose, 1988 ; Palmrose 1981 ; Davis et Simon, 1992 ; Moreland, 1995 ; Turner et Senetti, 2001 ; Carey et Simnett, 2006 ; Moizer, 1997).

- Le second 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 leurs 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. Plusieurs indicateurs de qualité ont été donc identifiés ou cités par les auteurs tels que les ressources humaines (Wooten, 2003), le processus de contrôle qualité du cabinet (Prat dit Hauret, 2000 ; Krishnan et Schauer ; 2000 Malone et Roberts (1996) Matsumura et Tucker (1995)), l'expérience du cabinet en audit (Aldesier (1995, Wooten, 2003) , l'expérience dans l'industrie (Hogan et Jeter,1999 ; Deis et Girtoux, 1992) la rotation des associés sur le dossier (Wooten, 2003 ; Siegel 1999) et la réalisation de mission de conseil (Wines, 1994 ; Elstein., 2001 ; Abdel-Khalik, 1990)

- Le troisième 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). Par ailleurs, certains chercheurs se sont intéressés aux comportements de négligence professionnelle des collaborateurs qui sont de nature à réduire ou affecter la qualité de la mission de certification (Chow et Al, 1988 ; McDaniel, 1990 ; Malone et Robert, 1996 ; Kelly et Margheim, 1987, 1990 ; McNair, 1987, 1991).

- Le quatrième a essayé, vu la diversité et la complexité des travaux d'audit, 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 plus part 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 (Mocck et Samet, 1982 ; Sutton et Lampe, 1990 ; Carcello et al.1992 Groveman, 1995 ; Sikka et al, 1998)

Cependant, ces recherches qui ont utilisées une approche plutôt « indirecte » d'évaluation de la qualité d'audit (appréhension de la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur) souffrent de plusieurs limites conceptuelles et empiriques. En effet, 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 (Watts et Zimmerman, 1985 ; Fama et Jensen, 1983a, Goldman et Barlev, 1974). Aussi, les indicateurs qu'elles ont identifiés sont élémentaires et ne reflètent pas de la complexité des travaux

d'audit³. Ces approches indirectes présentent également l'inconvénient d'être focalisées principalement sur la "qualité perçue" et sur la recherche de substituts de la qualité d'audit par la qualité de l'auditeur sans se soucier de ce qui pourrait améliorer cette qualité d'une façon intrinsèque via des déterminants techniques, procéduraux ou autres. Dans ce sens, les récents scandales financiers et la faillite du cabinet Arthur & Andersen ont montré l'insuffisance de ces indicateurs à appréhender à eux seuls la qualité de l'audit⁴.

Devant cette ambiguïté quant à la pertinence des indicateurs de la qualité portant sur la qualité de l'auditeur, une issue consiste à s'intéresser au processus qui y mène (Carcello et Al., 1992)

1-2 Les études basées sur l'analyse du processus d'audit

L'évaluation de la qualité via le processus d'audit n'a pas fait couler autant d'encre et très peu de recherches se sont intéressées à cette « boîte noire ». Les premières études ayant porté sur le processus étaient focalisées sur une meilleure compréhension de l'environnement des décisions subjectives d'audit. Pour ce faire, Gibbins et walf (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. Ils ont aussi évalué les facteurs pouvant prédire les problèmes potentiels 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. Les résultats obtenus débouchent sur l'identification tout

³ La réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement complexe. 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).

⁴ 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.

au long du processus d'audit (réparti en 4 étapes) de 19 facteurs affectant la qualité d'audit correspondant à 63 mesures. Trois facteurs ont été identifiés dans la phase d'engagement de la mission, sept dans la phase d'audit intérimaire, onze dans la phase d'audit final et quatre dans la phase d'achèvement de la mission.

En réponse aux prérogatives des de la loi sur la sécurité financière, Manita (2005, 2008) a tenté de développer et de valider, au profit des comités d'audit, un outil d'évaluation de la qualité d'audit, leur permettant d'assurer leur nouveau rôle d'évaluation de l'audit externe réalisé. La conception et la validation de cet outil sont réalisées en s'appuyant sur la démarche de Churchill (1979). L'outil développé se compose de 49 indicateurs de qualité, répartis sur six étapes du processus d'audit.

Cependant, cette recherche a été effectuée entre 2002 et 2004 avant même la nomination des comités d'audit. L'auteur s'est basé sur une étude qualitative avec un échantillon d'auditeurs pour faire émerger les items de la qualité avant de les soumettre aux administrateurs pour évaluation et validation. Les résultats de la recherche peuvent être biaisés par les propos d'auditeurs très attachés à un processus normalisé par les normes d'audit et qui n'ont pas la même formation ni la même perception de la qualité d'audit que les membres des comités d'audit. Maintenant que les comités d'audit sont instaurés par les sociétés cotées et ont commencé à assurer leur nouvelle tâche de contrôle et d'évaluation de la qualité d'audit, il est plus judicieux de comprendre leur perception de la qualité du processus d'audit et d'identifier les indicateurs permettant son évaluation.

2. LA CONSTRUCTION DE L'ECHELLE DE MESURE MULTI ITEMS

L'étude a été réalisée en Tunisie auprès des comités d'audit et des administrateurs des entreprises cotées à la bourse de Tunis. Les entretiens et les questionnaires ont été administrés entre 2007 et 2008. Les comités d'audit des banques et des assurances cotées ont été écartés vu les spécificités de ces deux secteurs d'activité.

La mise en œuvre de l'approche d'évaluation de la qualité d'audit a nécessité la conception d'une démarche empirique pour vérifier la fiabilité et la validité des échelles de mesure qui en sont découlées. En dehors des travaux de Sutton (1993), Chemangui (2004) et Manita (2005), aucune recherche n'a porté sur le développement d'une échelle de mesure multi-items susceptible d'appréhender les différentes facettes du processus d'audit. Les études se sont limitées à l'identification, en se basant sur la littérature ou l'avis des experts, d'une liste d'attributs de la qualité et à leur validation par questionnaires (Behn et Al, 1997 ; Carcello et Al, 1992 ; Schroeder et Al, 1986). Pour la construction de l'échelle de mesure de la qualité du

processus d'audit, nous nous sommes appuyés, à l'instar de Chemangui (2004) et Manita (2005, 2008) sur la démarche de Churchill (1979) en prenant en compte les conseils de Peter (1981), Anderson et Gerbing (1992) et Roehrich (1993).

Le choix de cette méthodologie se justifie au moins par 3 raisons :

- Les échelles de mesure permettent de refléter les différents niveaux d'intervention de l'audit et leurs complexités techniques.
- Elle propose une méthodologie rigoureuse en 8 étapes associant simultanément des études qualitatives et quantitatives.
- 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 ; De Vellis, 1991).

Notre démarche méthodologique peut être ainsi résumée en 5 étapes :

1- L'étude qualitative avec les membres du comité d'audit :

L'objectif de cette étape était 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 sociétés cotées à la bourse de Tunis, nous avons écarté les banques et les assurances et nous avons identifié une liste de 22 entreprises qui ont un comité d'audit au moins depuis la parution de la loi sur la sécurité financière. Nous avons contacté par téléphone toutes ces entreprises en vue de dresser une liste des membres des comités d'audit. Ensuite à partir de cette liste, nous avons contacté par téléphone environ 30 administrateurs membres de comité d'audit et nous leur avons demandé un rendez-vous pour réaliser un entretien avec eux. Afin d'obtenir un taux de réponse favorable nous leur avons confirmé l'anonymat de leurs propos. En définitive, nous avons réussi à avoir 10 entretiens. Parmi les interviewés, 5 occupent la fonction du président de comité d'audit.

Un guide d'entretien a été donc préparé et 10 entretiens-semi directif ont été réalisés en vue de constituer un échantillon d'items de mesure de la qualité du processus d'audit. Le guide d'entretien est divisé en trois parties. La première partie vise à mieux comprendre les différents rôles joués par les comités d'audit dans l'amélioration de la qualité d'audit et leur rapport avec l'audit interne et le commissaire aux comptes. La deuxième partie était consacrée à l'étude des déterminants de la qualité du processus d'audit. Tout d'abord, nous avons interrogés les interviewées sur les étapes observables du processus d'audit, puis nous avons recensé avec eux la liste d'attributs qualitatifs. Dans la troisième partie, nous avons interrogés

les administrateurs sur les modalités d'évaluation de la qualité d'audit et sur leur mode de communication avec les commissaires aux comptes.

Une fois les données recueillies, nous les avons retranscrites de manière exhaustive. Puis, par interviewer, nous avons rédigé une synthèse des entretiens que nous pouvons assimiler à un compte rendu d'étude de cas. Ces synthèses ont été soumises aux participants afin qu'ils procèdent à une contre-validation. Cette méthode permet d'éviter une mauvaise interprétation des 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'enregistrement des 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 analyse 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 ont permis de recenser trois étapes au cours desquelles 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).

Ils débouchent sur une identification d'indicateurs de la qualité d'audit par étape du processus. S'agissant des différentes étapes du processus à contrôler, les membres des comités d'audit étaient presque tous d'accord sur une répartition du processus d'audit en trois étapes : étape d'intérim de compréhension des systèmes et d'évaluation des procédures de l'entreprise, étape finale d'audit des comptes et étape de certification et rédaction de rapport d'audit. Il semblerait que cette répartition du processus d'audit est liée à l'objectif et à la finalité de chaque étape consistant à produire un rapport sur l'évaluation des procédures, une note de synthèse de la mission ou de proposition d'écritures d'ajustement et un rapport sur la certification des comptes.

Par ailleurs, en ce qui concerne les déterminants de la qualité d'audit, nous avons identifié au départ 45 items. Nous avons ensuite épuré cet échantillon des items jugés intuitivement redondants, pour aboutir à un échantillon intermédiaire de 34 déterminants de la qualité. Une confrontation des résultats trouvés a été effectuée avec les indicateurs de qualité déterminés par les études ayant analysé des attributs multicritères de la qualité d'audit (Aldesier, 1995 ; Behen, 1997 ; Carcello et al., 1992)⁵ et par les études ayant porté sur le processus d'audit (notamment Sutton (1993)). 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 quatre autres membres des comités d'audit et deux chercheurs en audit afin de leur demander de vérifier l'absence de redondance entre les items ainsi que leur facilité de compréhension. Concernant la redondance entre les items, les membres des comités d'audit et les chercheurs 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 31 items.

Par ailleurs en ce qui concerne les modalités d'évaluation des travaux d'audit, deux modalités sont utilisées par les répondants. Les administrateurs se basent soit sur les réunions d'avancement de la mission et quelques recoupements d'information soit sur les programmes d'audit et les notes de synthèse de la mission.

2-Elaboration et pré test du questionnaire:

Sur la base des 31 items identifiés dans la précédente étape, un questionnaire a été élaboré pour les administrateurs membres des comités d'audit. Ce questionnaire a fait ensuite l'objet d'une validation de contenu et d'un pré-test auprès de 3 administrateurs et deux chercheurs en audit pour en améliorer la rédaction et par conséquent la compréhension pour les comités d'audit.

3- La collecte de données:

Le questionnaire a été adressé aux 68 administrateurs composant la liste des membres de comités d'audit des entreprises cotées que nous avons établie afin de porter leur appréciation sur l'importance des items. Nous avons retenu à l'instar de Behen et Al (1997), Carcello et Al (1992), Sutton (1993) 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 facilite l'administration du questionnaire, offre une bonne sensibilité de réponse et permet d'éviter les réponses refuges

⁵ Bien que n'ayant pas porté sur l'analyse du processus, ces études ont identifié certains indicateurs de qualité liés au processus d'audit.

sur le point médian. Les items sont répartis par étape du processus d'audit de façon aléatoire dans le questionnaire.

Nous avons administré le questionnaire par voie postale à tous les membres des comités d'audit. Etant donné le nombre relativement réduit de notre population, plusieurs procédures de relance par téléphone et par mailing ont été ensuite effectuées afin d'obtenir le maximum de réponses. Le tableau suivant présente le détail des administrateurs ayant répondu par rapport au total des 68 administrateurs membres des comités d'audit. Sur les 39 questionnaires complets reçus, 10 émanaient de présidents de comités.

En ce qui concerne notre deuxième échantillon, il a été constitué auprès des administrateurs des sociétés cotées. A partir de la liste des sociétés cotées retenue, nous avons administré notre deuxième questionnaire à toute la population des administrateurs des sociétés sélectionnées soit à 264 individus. Après des procédures de relances nous avons obtenu 98 réponses exploitables soit un taux de réponse d'environ 37%. Notre choix est justifié par le fait que la population des administrateurs membres des comités d'audit est très réduite et il est très difficile d'obtenir un second échantillon significatif des membres des comités d'audit. Il s'agit ici d'une population difficilement accessible et s'ils ont répondu une première fois à notre questionnaire suite à plusieurs procédures de relance, il est très difficile qu'ils répondent une seconde fois à notre deuxième enquête. Le recours à toute la population des administrateurs se justifie aussi par le fait que ces derniers disposent d'une bonne expérience avec les commissaires aux comptes et de part leur réunion avec les comités d'audit peuvent par conséquent avoir une bonne connaissance du processus d'audit.

Tableau 1 : Collecte des questionnaires adressés aux comités d'audit et aux administrateurs

| Questionnaires envoyés | Phase exploratoire | | Phase de validation | |
|--------------------------|-----------------------------|-------|---------------------|--------|
| | Membres des comités d'audit | | Administrateurs | |
| | Nombre | % | Nombre | % |
| Nombre d'administrateurs | 68 | 100% | 264 | 100% |
| Absence de réponse | 28 | 41,2% | 163 | 61,75% |
| Questionnaire incomplet | 1 | 1,4% | 3 | 1,14% |
| Questionnaires exploités | 39 | 57,4% | 98 | 37,11% |

4- Purification de l'instrument de mesure :

L'objectif de cette étape a été de purifier l'échelle de mesure de la qualité du processus d'audit et de tester l'homogénéité des échelles composant notre questionnaire. L'épuration et la validation de la structure factorielle des échelles (phases exploratoires et de validation de la démarche de Churchill) sont réalisées à partir de deux études quantitatives réalisées

respectivement auprès de 39 membres des comités d'audit et 98 administrateurs des sociétés cotées. La première étude vise à identifier la structure factorielle des échelles de mesure de la qualité du processus d'audit. La seconde a pour objectif de tester la stabilité de cette structure sur un second échantillon d'administrateurs. Nous avons ainsi soumis les échelles de mesure au test de fiabilité (Alpha de Cronbach) et à l'analyse factorielle exploratoire. En fonction des résultats obtenus, des items pouvaient être éliminés (Cattell, 1988).

5- 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, nous avons appliqué à l'instar de Roussel (1996) une méthode statistique jugée plus robuste que celle proposée par Churchill (1979). Ainsi au lieu d'appliquer la méthode de la matrice multi traits multi méthodes, les données issues de notre deuxième questionnaire ont fait l'objet de deux types d'analyse : une analyse factorielle confirmatoire et le calcul de Rho de Joreskog (Roussel, 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.

3. RESULTATS ET DISCUSSION

3-1- 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 31 à 27 items. Différentes échelles de mesure ont ainsi été développées pour chacune des trois étapes 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 valeurs communes supérieures à 0,5. Ils présentent aussi de fortes associations 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 avec des α de Cronbach supérieurs à 0,5. Les tableaux suivants résument les résultats de l'analyse exploratoire au niveau des trois étapes identifiées du processus d'audit.

Tableau 2: Analyse de la fiabilité de l'échelle relative aux déterminants de la qualité de la phase d'intérim de la mission d'audit

| ITEMS | Communalités | COMPOSANTES | | | |
|---|--------------|--|--|---|---|
| | | connaissance de l'entreprise et de son environnement | Pertinence des risques et zones sensibles identifiés | Organisation et supervision de la mission | Composition et qualification de l'équipe intervenante |
| Bonne compréhension de l'entreprise et de son système d'information | 0,717 | 0,798 | | | |
| Bonne connaissance des spécificités de l'entreprise, de son secteur d'activité et des risques du métier | 0,520 | 0,701 | | | |
| Bonne compréhension des enjeux de la politique comptable de l'entreprise et des risques managériaux | 0,538 | 0,641 | | | |
| Bonne connaissance des risques et zones sensibles de l'entreprise | 0,619 | | 0,582 | | |
| Couverture des systèmes et processus significatifs et sensibles | 0,559 | | 0,542 | | |
| Bonne exploitation des rapports interne (audit interne, reporting interne, rapports réalisés par des experts au profit de l'entreprise..) dans l'appréciation des risques et l'identification des zones sensibles | 0,659 | | 0,748 | | |
| Pertinence des faiblesses et points sensibles dégagés et du rapport d'intérim | 0,713 | | 0,794 | | |
| Qualité d'organisation de la mission et niveau de supervision des travaux par les managers ou l'associé en charge de la mission | 0,611 | | | 0,738 | |
| Respect du plan de charge de la mission | 0,751 | | | 0,616 | |
| Qualité des réunions d'information et de discussion avec le comité d'audit et les différents responsables de l'entreprise | 0,599 | | | 0,610 | |
| Qualité de suivi des faiblesses et risques identifiés les années passés | 0,727 | | | 0,809 | |
| Niveau d'expertise de l'équipe d'audit | 0,537 | | | | 0,678 |
| Existence parmi l'équipe d'audit de spécialiste en informatique ou autres | 0,555 | | | | 0,721 |
| Valeurs propres (λ) | | 2,70 | 2,41 | 2,40 | 1,75 |
| Variance expliquée | | 18,03% | 16,08% | 16,02% | 11,65% |
| α de Cronbach | | 0,75 | 0,68 | 0,73 | 0,55 |

Tableau 3: Analyse de la fiabilité de l'échelle relative aux déterminants de la qualité de la phase finale d'audit des comptes

| ITEMS | Communalités | COMPOSANTES | | | |
|--|--------------|--|--|---|--|
| | | Organisation et supervision de la mission et éthique | Pertinence et cohérence des programmes avec les risques identifiés | Composition et qualification de l'équipe intervenante | Niveau de communication et de collaboration avec le comité d'audit |
| Organisation du travail et niveau de supervision de la mission | 0,784 | 0,784 | | | |
| Temps de présence et degrés d'implication de l'associé responsable de la mission | 0,641 | 0,731 | | | |
| Respect du plan de charge de la mission | 0,704 | 0,717 | | | |
| Taux de rotation des managers et responsables de la mission | 0,685 | 0,722 | | | |
| Cohérence et vraisemblance des programmes d'audit avec les risques et faiblesses identifiés en phase d'intérim | 0,827 | | 0,902 | | |
| Qualité de suivi et d'assistance à l'inventaire physique | 0,804 | | 0,711 | | |
| Pertinence de la synthèse de la mission | 0,843 | | 0,874 | | |
| Niveau d'expertise de l'équipe d'audit | 0,722 | | | 0,711 | |
| Stabilité de l'équipe intervenante entre la phase d'intérim et la phase finale de la mission | 0,820 | | | 0,876 | |
| Niveau d'indépendance de l'équipe et de l'associé responsable de la mission vis-à-vis de la direction | 0,715 | | | | 0,746 |
| Qualité de la communication et niveau de collaboration de l'équipe d'audit avec les auditeurs interne et le comité d'audit | 0,579 | | | | 0,733 |
| Valeurs propres (λ) | | 2,59 | 1,80 | 1,71 | 1,44 |
| Variance expliquée | | 25,86% | 18,04% | 17,14% | 14,36% |
| α de Cronbach | | 0,81 | 0,75 | 0,65 | 0,56 |

Tableau 4: Analyse de la fiabilité de l'échelle relative aux déterminants de la qualité de la phase de certification des comptes

| ITEMS | COMMUNALITES | COMPOSANTE |
|--|--------------|---------------------------------------|
| | | Indépendance et éthique de l'auditeur |
| Qualité des rapports d'audit | 0,679 | 0,864 |
| Niveau d'indépendance de l'auditeur dans la formulation de son opinion sur les comptes | 0,789 | 0,848 |
| Respect des règles d'éthique | 0,795 | 0,832 |
| Valeurs propres (λ) | | 2,51 |
| Variance expliquée | | 62,98% |
| α de Cronbach | | 0,63 |

Les résultats de l'analyse confirmatoire appliquée à la structure de chaque étape du processus d'audit confirment 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 CR sont tous supérieurs à 1,96). Les valeurs des indices absolus, incrémentaux et de parcimonie sont globalement satisfaisantes et/ou acceptables. Le test de 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 relativement faible des items dans certaines étapes du processus. Pour ce qui est des indices de parcimonie, nous notons que le χ^2 normé est généralement satisfaisant.

D'autre part, les différentes échelles développées présentent des fiabilités très satisfaisantes étant donné que le Rho de Joreskog varie entre 0,73 et 0,92.

Tableau 4 : Indices de test des dimensions de la qualité du processus d'audit

| INDICES | | Etape 1 | Etape 2 | Etape 3 | Seuils indicatifs |
|---------------------------------|-----------------|---------|---------|---------|---|
| Indices de mesure absolus | χ^2 | 3,722 | 55,565 | 102,669 | Chi-2 le plus petit associé à une probabilité non significative |
| | GFI | 0,987 | 0,922 | 0,904 | >0,9 |
| | AGFI | 0,871 | 0,841 | 0,832 | > 0,8 |
| | RMR | 0,037 | 0,114 | 0,107 | La plus faible possible |
| | RMSEA | 0,109 | 0,086 | 0,083 | <0,08 |
| Indices de mesure incrémentaux | NFI | 0,973 | 0,900 | 0,877 | >0,9 |
| | TLI | 0,933 | 0,907 | 0,868 | >0,9 |
| | CFI | 0,976 | 0,944 | 0,933 | >0,9 |
| Indices de mesure de parcimonie | χ^2 normé | 3,542 | 2,058 | 1,974 | Entre 1 et 5 |
| | PNFI | 0,157 | 0,540 | 0,585 | La plus forte possible (>0,6) |
| Indice de fiabilité | Rho de joreskog | 0,897 | 0,927 | 0,732 | > 0,7 ou >0,8 |

3.2- Synthèse et discussion

En se basant sur une démarche rigoureuse pour le développement d'échelles de mesure, nous avons réalisé des études qualitatives et quantitatives via plusieurs échantillons de membres des comités d'audit et d'administrateurs. Les résultats obtenus nous ont permis de mettre en évidence 27 indicateurs de la qualité du processus d'audit regroupés en trois étapes principales. Suite à plusieurs analyses factorielles (exploratoire et confirmatoire), ces indicateurs ont été résumés en 9 dimensions de qualité dont deux qui se répètent dans les

étapes d'intérim et de contrôle des comptes. Finalement, une analyse globale des résultats obtenus, nous permet de retenir au moins 7 dimensions de la qualité du processus d'audit. Parmi les déterminants identifiés, 4 concernent le processus technique d'audit :

- * La compréhension de l'entreprise et de son environnement ;
- * Pertinence des risques et zones sensibles identifiés
- * Pertinence et cohérence des programmes avec les risques identifiés;
- * Niveau de communication et de collaboration avec le comité d'audit

Les 3 autres déterminants se rapportent à :

- * Indépendance et éthique de l'auditeur
- * La composition et la qualification de l'équipe intervenante;
- * La qualité d'organisation et de supervision de la mission;

Ces déterminants constituent la base d'une évaluation de la qualité du processus d'audit par les comités d'audit. Ils montrent clairement que le processus d'audit est un processus complexe qui nécessite d'être appréhendé à travers de nombreuses dimensions. Ils montrent aussi 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 (indépendance et éthique de l'auditeur) et des caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit (équipe d'audit et organisation de la mission).

Les résultats obtenus par notre recherche ont confirmé en partie ceux trouvés par Manita (2008). Premièrement, nos résultats ont permis de décomposer le processus d'audit en 3 étapes contrairement à ceux de Manita (2008) qui a identifiés 6 étapes. En plus des étapes identifiées par notre recherche, Manita (2008) a identifié l'étape d'acceptation de la mission, de prise de connaissance générale, et d'inventaire physique. Il semblerait que les résultats obtenus par Manita (2008) ont été biaisés par la perception des auditeurs qui sont influencés par la décomposition faite du processus par les normes d'audit. En effet, dans son étude, les étapes et les différents items ont été identifiés sur la base d'une étude qualitative auprès d'un échantillon d'auditeurs et non pas d'administrateurs. L'auteur a justifié son choix par le fait que pendant la réalisation de son étude les sociétés cotées ne disposaient pas de comités d'audit et que les auditeurs sont dans ce cas les plus habilités à identifier les déterminants de la qualité d'audit.

Nos résultats montrent aussi, que les membres des comités d'audit semblent décomposer le processus d'audit à travers ses outputs à savoir le rapport sur les procédures, la note de synthèse de la mission ou la liste des ajustements comptables proposée et le rapport d'audit.

Par ailleurs et en ce qui concerne les items mesurant la qualité du processus d'audit, nos résultats empiriques confirment en grande partie les déterminants identifiés par Manita (2008) et Sutton (1993) même si la grille d'évaluation développée par ce dernier était plutôt destinée aux auditeurs et non pas aux comités d'audit. La principale dimension non identifiée par Manita (2008) dans ces étapes concerne le niveau de communication et de collaboration de l'auditeur avec le comité d'audit. Il paraît que les administrateurs sont très sensibles à la façon dont l'auditeur communique avec le comité d'audit, sur les risques identifiés, sur les programmes d'audit mis en place et sur les résultats dégagés à tous les stades d'avancement de sa mission. Il semblerait aussi que les membres des comités d'audit considèrent que l'auditeur qui tient compte, lors de son appréciation des risques d'audit et des zones sensibles, de la compréhension et la connaissances du comité d'audit des différents systèmes et processus de l'entreprise et sur les résultats de ses travaux de contrôle est un signe d'efficacité et de compétence de l'auditeur.

Aussi, en plus des indicateurs issus des approches indirectes d'évaluation qui sont en partie confirmés par les résultats de notre étude (tel que l'indépendance de l'auditeur), cette recherche a permis d'identifier d'autres indicateurs centrés sur le processus technique d'audit. Enfin, la grille développée par notre recherche devrait faciliter considérablement la tâche d'évaluation processus d'audit par les comités d'audit et consolider leur implication dans ce dernier. Cependant cette grille ne fixe que les objectifs globaux de contrôle par étape du processus. Elle devrait par conséquent, être considérée 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 et de ses spécificités. Et c'est là où intervient le rôle des comités d'audit. En effet, cette grille ne les dispense pas d'avoir les compétences requises pour réaliser ce travail d'adaptation et de mise à jour de cette grille. La compétence des administrateurs soulève le problème du processus de sélection et de nomination des administrateurs. La sélection des membres des comités d'audit ne devrait pas se faire en fonction du réseau relationnel des entreprises cotées, mais plutôt, comme c'est le cas aux USA, 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 d'administrateurs indépendant. 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 consultant en système d'information ayant été confrontés aux méthodologies d'évaluation des risques ou d'universitaires spécialisés dans le domaine. L'indépendance de ces administrateurs ne peut être protégée qu'en encourageant les entreprises à se doter de chartes de gouvernance et en exigeant la nomination parmi les membres de comités d'audit d'administrateurs indépendants.

CONCLUSION

A partir d'un processus rigoureux d'identification des principaux items représentatifs de la qualité du processus d'audit par les comités d'audit, nous avons mis en évidence 27 items regroupés en trois étapes principales. Les 27 items identifiés constituent la base d'une évaluation de la qualité du processus d'audit par les comités d'audit ou par tout administrateur soucieux de la qualité d'audit. Suite à plusieurs analyses statistiques ces items ont été résumés en 7 déterminants clés de la qualité du processus d'audit. Ces derniers sont liés au processus technique d'audit, mais aussi à la qualité de l'auditeur et aux caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit.

Indépendamment des résultats dégagés, notre étude a montré la possibilité de construire une échelle de mesure 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. Notre méthodologie, qui s'est basée, à l'instar de Chemanguï (2004) et Manita (2005, 2008), sur la démarche de Churchill (1979), permet de capter la complexité du concept de la qualité en l'exprimant par des échelles multi-items. Nous avons ainsi démontré que cette méthodologie qui a fait ses preuves dans les recherches en marketing et en sciences sociales pour le développement d'échelles de mesure de processus aussi complexe que le processus d'audit, pourra être aussi utilisée dans le domaine de l'audit.

Ce travail admet, cependant, plusieurs limites :

Signalons tout d'abord, que pour la génération des items relatifs à nos échelles de mesure, nous avons réalisé une étude qualitative auprès d'un échantillon composé de 10 administrateurs membres des comités d'audit. Outre la limite liée à la taille de notre échantillon qui pourrait atténuer la validité de nos échelles de mesure, cette méthode se base sur la perception de la qualité du processus d'audit par les membres du comité d'audit et non pas sur une mesure effective de cette qualité. 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 ensuite qu'étant donné les contraintes liées à la taille de la population des membres des comités d'audit, nous n'avons eu recours lors de la validation de nos échelles à un échantillon d'administrateurs. Même si les caractéristiques de cette population est proche de celles des membres des comités d'audit, des différences liées à l'expérience, à la connaissance des risques et des systèmes de contrôle de l'entreprise peuvent biaiser nos résultats empiriques.

Signalons enfin qu'en dépit de la rigueur méthodologique de la démarche poursuivie via le paradigme de Churchill, nos résultats empiriques ne peuvent pas dépasser le seuil exploratoire et par conséquent ne peuvent se prévaloir d'une validité nomologique. Cette limitation est inhérente au peu de recherches comparables dans ce domaine, ce qui ne permet ni une confrontation appropriée de nos échelles avec d'autres études pour identifier les différences et les expliquer. Cette limite ne nous a pas aussi permis de mettre en œuvre la dernière étape de la démarche de Churchill (étape 8- Développer les normes). En effet, nous nous situons dans un domaine de recherche peu exploré par les chercheurs, et outre l'étude de Manita (2008) et Sutton (1993), nous n'avons pas trouvé, à notre connaissance, d'autres travaux avec lesquels nous pouvons confronter nos résultats empiriques. C'est essentiellement la comparaison des liens entre les variables de la recherche avec des résultats d'études antérieures qui peut établir la validité prédictive ou nomologique du questionnaire (Peter, 1981). De plus, la validité prédictive et la validité de contenu ayant des liens forts, nous nous sommes contentés de l'analyse de la validité de contenu (Evrard et al, 1993 ; Igalens et Roussel, 1998). De ce fait, 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, notamment 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, ainsi, accompagner cette vérification.

Bibliographie

- Abdel-khalik A.R (1990), "The jointness of audit fees and demand for MAS a self-selection analysis" Contemporary Accounting Research (Spring), pp. 295-322.
- Aldesier G.R., Miller J.R. et Moraglio J.F. (1995), "Common attributes of quality audits" Journal of Accountancy, vol.179, n° 1, pp. 61-70.
- Beck P.J., Freca, T.J. et Solomon I. (1998), "An empirical analysis of the relation between MAS involvement and auditor tenure: implication for auditor independance", Journal of Accounting literature, vol 7, pp. 65-84.
- Berardino J., audition devant la Chambre des Députés américains, le 5 février 2002, www.andersen.com.
- Behn B.K., Carcello J.V. Hermanson D.R. et Hermanson R.H. (1997), "The determinants of audit clients satisfaction among client of big six firms", Accounting Horizons, vol.11, n°1, pp.7-24.

Briand C. (1998), "La révision comptable : des perspectives à renouveler", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 4, vol.2, pp. 31-44.

Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992), "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, n° 1, pp.1-15.

Carey P. and Simnett R. (2006) , "Audit Partner Tenure and Audit Quality", *The Accounting Review*, vol.27, n° 2, pp.125-142.

Chemangui M. (2004), *Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne*, Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté

Chow C., Cooper J. et Waller W. (1988)," Participative budgeting: effect of thruh-industry pay sheme and information asymetry on slack and performance. *The Accounting Review* (January), pp.111-122.

Churchill G.A. (1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, pp.64-73.

Citron D.B. et Taffler R.J. (1992), "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 88, pp.337-345.

Cohen J., Krishnamoorthy G. et Wright A.M. (2002)," Corporate Governance and the audit process" *Contemporary accounting research*, vol. 19, n° 4, pp. 573-594.

Craswell A.T. (1988). " The association between qualified opinions and auditor switches ", *Accounting and Business Research*, vol.19, pp. 23-31.

David C. H, Knechel W. R. et Norman W. (2006), "Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes", *Contemporary Accounting Research*, vol. 23, n°1, pp. 141 – 191

David L. et Simon D. (1992), "The impact of SEC disciplinary actions on audit fees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, n° 1, pp.58-68.

De Angelo L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp.183-199.

Deis D.R. et Giroux G.A. (1996), "The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality", *Journal of Accounting and Public policy*, vol. 15, pp. 55-76.

Dubuisson S. (2000)," Les comités d'audit: une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises" Thèse de doctorat en Science de Gestion, Université de Paris IX Dauphine.

DeVellis R. (1991), *Scales development: theory and applications*, Sage publications, London.

Eichenseher J. et Shields D. (1989), "Corporate capital structure and auditor fit", *Advances in Accounting*, Suppl.1, pp.39-56.

Fama E. et Jensen M. (1983a), "Agency Problems and Residual Claims", *Journal of Law and Economics*, vol. 26, n° 23, p.327-349.

Fama E. et Jensen M. (1983b), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, vol. 26, n° 23, pp.301-326.

Flint D. (1988), *Philosophy and principles of auditing*, Macmillan Education, London.

Gibbins M. et Wolf F. (1982)," Auditors' subjective decision environment: the case of a normal external audit", *The Accounting Review*, vol. 57, n° 1, pp. 105-124.

Goldman A. et Barlev B. (1974), "The auditor firm conflict of interests: its implications for independence", *The Accounting Review*, vol. 49, n° 4, pp. 707-718.

Groveman H. (1995), "How auditors can detect financial statement misstatement", *Journal of Accountancy*, vol. 180, n° 4, pp. 83-90.

Kaplan S.E. (1995), "An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 14, n° 2, pp. 90-104.

Knapp M.C. (1991), "Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 10, n° 1, pp.615-637.

Krishhnan J. et Schauer. P. (2000), ,, The differenciation of quality among auditors: evidence from the not-profit sector", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 19, pp. 9-25.

Leenox C. (1999), "Audit quality and auditors size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses" *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 26, n°7-8, pp. 779-805.

McDaniel L.S. (1990), " The effect of time pressure and audit program structure on audit performance" *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, n°2, pp.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*, vol.16, n° 7, pp.635-653.

Malone C.F. et Roberts R.W. (1996), "Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 15, n° 2, pp. 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, Université de Franche-Comté.

- Manita(2008), " La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit" *M@n@gement*, vol 11 n°2, pp.187-209.
- Mock T.J., et Samet M. (1982). " A multi-attribute model for audit évaluation" Actes du VI congrès sur l'audit de l'université de Kansas.
- Moizer P. (1997), "Auditor reputation: the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, vol. 1, n° 1, pp.61-74.
- Nichols D. et Smith. D. (1983), "Auditor credibility and auditor changes", *Journal of Accounting Research*, vol. 21, pp. 534-544.
- Palmrose Z. (1988), "An analysis of auditor litigation and audit service quality", *The Accounting Review*, vol. 63, n° 1, pp.55-73.
- Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit", *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 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*,
- Power M.K. (1995), "Auditing, expertise and the sociology of technique", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, n° 4, pp. 317-339.
- Prat dit Hauret .C (2000), " L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique ", Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montesquieu-Bordeaux IV, septembre, 584p.
- Reckers P.M.J., Wheeler S.W. et Wong-On-Wing B. (1997), "A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 16, n° 1, pp. 69-78.
- Roehrich G. (1993), *Les consommateurs-innovateurs : un essai d'identification*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Grenoble : Ecole supérieure des affaires, Université Pierre Mendès-France.
- Roussel P. (1996), *Rémunération, motivation, et satisfaction au travail*, Ed Economica, Paris.
- Roussel P. (1994), "Mesure de l'efficacité des rémunérations sur la motivation de la satisfaction de travail", Thèse de Doctorat en Science de Gestion, Université de Toulouse I.
- Roussel et Al. (2002), *Méthode des équations structurelles : recherches et applications en gestion*, Edition Economica, Paris.
- Schroeder M., Solomon I., et Vickrey D. (1986)," Audit quality: the perception of audit-committee chairpersons and partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 5,n° 2, pp. 86-94.
- Sikka P., Puxty A., Willmott H. et Cooper C. (1998), "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 9, n° 3, pp. 299-330.
- Sutton S.G. et Lampe J.C. (1991), "A framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", *Accounting and Business Research*, Vol.21, n°83, p.275-288.
- Sutton S.G. (1993), " Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process" *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, pp. 88-105.
- Dubuisson S. (2000)," Les comités d'audit: une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises" Thèse de doctorat en Science de Gestion, Université de Paris IX Dauphine.
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1981), " The market for independence and independent auditors", Unpublished manuscript, University of Rochester, Rochester, NY.
- Wines, G. (1994). " Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services : a note" *Accounting and Finance*, Vol.34, n°1, pp. 75-86.
- Wooten T.C. (2003), "Research about audit quality", *CPA Journal*, vol. 73, n° 1, pp. 48-64.