

Quelles importance les parties prenantes accordent-elles respectivement à la nature et la qualité de l'audit externe, à la responsabilité de l'auditeur et à sa communication ? Exploration dans le contexte public territorial

Marie Caussimont, David Carassus, Jean-Claude Liquet

▶ **To cite this version:**

Marie Caussimont, David Carassus, Jean-Claude Liquet. Quelles importance les parties prenantes accordent-elles respectivement à la nature et la qualité de l'audit externe, à la responsabilité de l'auditeur et à sa communication ? Exploration dans le contexte public territorial. 37ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, May 2016, Clermont-Ferrand, France. hal-02141973

HAL Id: hal-02141973

https://univ-pau.hal.science/hal-02141973

Submitted on 9 Nov 2019

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.

QUELLE IMPORTANCE LES PARTIES PRENANTES ACCORDENT-ELLES RESPECTIVEMENT A LA NATURE ET LA QUALITE DE L'AUDIT EXTERNE, A LA RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR ET A SA COMMUNICATION ?

EXPLORATION DANS LE CONTEXTE PUBLIC TERRITORIAL

Marie CAUSSIMONT, Docteur en sciences de gestion, diplômée d'expertise comptable, Université de Pau et des Pays de l'Adour/IAE–CREG, marie.caussimont@univ-pau.fr, 06.70.56.56.26

David CARASSUS, Professeur des universités, Directeur de la Chaire Optima, diplômé d'expertise comptable, Université de Pau et des Pays de l'Adour/IAE–CREG, david.carassus@univ-pau.fr, 05.59.40.80.69

Jean-Claude LIQUET, Professeur associé, Université de Pau et des Pays de l'Adour/IAE-CREG, jean-claude.liquet@orange.fr

Résumé : S'inscrivant dans une perspective utilitariste, cette étude aborde la question des importances accordées par les parties prenantes aux différents attributs constitutifs du concept d'audit. D'abord, nos travaux consistent à identifier les attributs de l'audit externe. Ensuite, une analyse conjointe, consistant en une méthodologie quantitative empruntée au marketing, menée auprès de 477 répondants en contexte public local, permet de nous renseigner sur les importances accordées respectivement à la nature et la qualité de l'audit, à la responsabilité de l'auditeur et à sa communication. Nous observons une prédominance de la responsabilité en moyenne, qui nous amène à suggérer que cette notion, moins explorée, puisse faire l'objet de nouvelles études approfondies.

Mots clés : nature de l'audit ; qualité de l'audit ; responsabilité de l'auditeur ; communication de l'auditeur ; analyse conjointe

Abstract : Using an utilitarian perspective, this study addresses the question of the importance given by the stakeholders to the various attributes of the audit concept. At first, our work identifies the attributes of the external audit. Then, a conjoint analysis -a quantitative methodology borrowed from marketing- has been conducted among 477 respondents in the local public context. It informs us about the importance given to the nature and quality of the audit, to the auditors' responsibility and to the communication. We perceived a predominance of auditors' responsibility, which leads us to suggest that this notion, less explored , may be subject to further studies.

Keywords : Audit's nature ; audit's quality ; auditors' liability ; auditors' communication ; conjoint analysis

Notre recherche contribue à l'identification des principales caractéristiques ou attributs du concept d'audit externe, et à l'identification de l'importance relative de ces attributs pour les PP *via* une enquête menée dans le contexte public territorial français. Elle s'inscrit dans le cadre empirique de l'*audit expectation gap*, qui peut se définir comme une « *situation dans laquelle les auditeurs fonctionnent de façon considérée, dans une certaine mesure, comme étant différente de celle qu'exigent les parties [...]* » (Humphrey et al.; 1993). Or, la littérature empirique montre dans de nombreux contextes la persistance de l'AEG et ce, malgré les régulations consécutives aux scandales financiers impliquant des auditeurs ayant marqué les années 2000.

En particulier, dans ce contexte, nous prenons note d'interrogations autour de la question d'une émergence de la certification des comptes publics locaux. En effet, la loi n°2015-991 du 07 août 2015 portant Nouvelle organisation territoriale de la République prévoit une expérimentation pendant cinq ans de la certification des comptes des collectivités territoriales volontaires. Or, la possible application d'un type d'audit déjà mobilisé, entres autres, par les entreprises privées, les universités ou les hôpitaux, n'a pas fait l'objet d'une analyse préalable de son adaptation au contexte public local. *In fine*, nous recherchons le type d'audit externe adapté au contexte public local actuel et aux préférences de ses parties prenantes (PP). Aussi, au regard de ce contexte, dans le premier volet de notre recherche objet du présent papier, nous posons plusieurs questions :

Premièrement, la littérature révèle la possibilité d'appréhender l'audit via de nombreuses notions. Il en découle l'interrogation suivante : au travers de quelles notions pourrions-nous mesurer le caractère approprié d'une modification de l'existant ?

Deuxièmement, nous choisissons de résoudre notre question de recherche en nous inscrivant dans la lignée de la pensée utilitariste, par la recherche de la maximisation de la satisfaction des PP. Dès lors, quelle importance relative est-elle accordée par les PP aux différents attributs de l'audit ?

En effet, il nous apparaît que la connaissance des attributs de l'audit et de leur importance relative pour les PP permettrait d'orienter la réflexion des acteurs dans un contexte d'élargissement du périmètre de l'audit légal. L'identification des différents types d'audit applicables au contexte public local, ainsi que l'étude des utilités attachées à ces différentes solutions, résultant des préférences des PP, feront l'objet d'un volet ultérieur de la recherche. L'identification d'un type d'audit légal adapté au contexte public local s'appuiera sur l'étude conjuguée des niveaux d'importance mis en évidence par le processus d'analyse conjointe et des utilités associées aux solutions proposées. Au-delà, la découverte de systèmes de valeurs relatifs à l'audit nous paraît un sujet digne d'intéresser la communauté scientifique.

Par conséquent, dans une première partie, nous appréhendons l'audit comme un concept multi attributs. D'une part, nous analysons l'état de l'art relatif à la notion d'attribut, et aux qualités attendues de ceux-ci, à savoir la déterminance, l'indépendance, la complétude et le caractère manipulable. Nous abordons aussi l'état de l'art en matière de choix des attributs. D'autre part, nous cherchons à identifier, par une revue de la littérature relative à l'audit, les possibles attributs de ce concept. Ce travail nous éclaire quant aux possibles attributs de la notion d'audit : la nature et la qualité de l'audit, la responsabilité de l'auditeur, et sa communication. Nous identifions des courants majeurs de la littérature scientifique et de la régulation en matière d'audit, afférents à ces concepts.

Dans une seconde partie, nous proposons une caractérisation des systèmes de valeurs d'importances des PP en matière d'audit, en nous basant sur des observations en terrain public local. Mobilisant la typologie de Clarkson (1995), nous choisissons de cibler les groupes de détenteurs d'intérêts primaires, plus un groupe de détenteurs d'intérêts secondaires conformes aux PP communales identifiées par Carassus (2002), à savoir : les Citoyens-usagers-contribuables, les élus, les Directeurs Généraux de Services et leurs Adjoints (DGS et DGA), les Directeurs Administratifs et Financiers (DAF) et fonctions liées, les autres agents territoriaux, les Comptables publics, les Magistrats de la CDC et des CRC, les Préfets et Membres des services des Préfectures, les journalistes, les banquiers, et les Commissaires aux Comptes (CAC). Une méthodologie quantitative est mobilisée, à savoir une analyse conjointe, empruntée par le marketing aux psychométriciens Luce et Tukey (1964). En nous fondant sur 477 réponses collectées dans le contexte public local, tout d'abord, nos travaux révèlent une importance significative accordée par les répondants à l'attribut nature et qualité de l'audit. Ensuite, la première position par ordre d'importance de l'attribut responsabilité de l'audit parmi les trois attributs étudiés nous indique qu'il s'agit de celui pour lequel le moins de compromis est envisageable. Enfin, le troisième résultat significatif de la recherche est relatif à l'attribut communication du concept d'audit : celle-ci se voit créditée d'une importance certes non nulle, mais de dernier plan.

Au total, nous proposons un retour sur la littérature afin d'éclairer les résultats de la recherche. Nous abordons également les apports, limites et prolongements de nos travaux.

I –L'audit externe, un concept multi attributs

La première partie de la présente étude est consacrée tout d'abord à l'acception de la notion d'attribut et aux caractéristiques que nous devons rechercher dans nos efforts d'identification des attributs du concept d'audit (1.1). Ensuite, l'audit fait l'objet d'une littérature particulièrement riche. Aussi, pour identifier les attributs principaux de l'audit, avons-nous observé quels sujets retenaient le plus fréquemment l'attention des chercheurs. Comme nous allons le voir, cette démarche nous a conduits à envisager trois attributs principaux à l'audit : la nature (1.2) et la qualité de l'audit (1.3), la responsabilité de l'auditeur (1.4), et la communication de l'auditeur (1.5).

1.1 La notion d'attribut et les qualités attendues des attributs

Tout d'abord, nous cherchons à appréhender la notion d'attribut (1.1.1.). Ensuite, nous évoquons l'état de l'art en matière de qualités attendues des attributs (1.1.2.).

1.1.1 La notion d'attribut

Or, Pras et Tarondeau (1981) proposent d'assimiler attribut déterminant, attribut clé et critères de choix, à partir du cadre de référence établi par Engel et Blackwell (1978). En effet, ces derniers estiment que les critères de choix sont les caractéristiques des produits considérées lors de l'indication des préférences. Les premières méthodes de modélisation de choix sont les modèles de Rosenberg (1956) et Fishbein (1967).

Tout d'abord, les travaux de Rosenberg (1956) indiquent notamment que le comportement d'un individu à l'égard de tout objet est fonction de ses croyances relatives à cet objet. Rosenberg (1956) valide trois hypothèses dérivées d'une proposition générale selon laquelle le signe et le niveau d'affect à l'égard d'un objet sont tous deux fonctions de la perception de cet objet comme facilitateur ou bloquant de l'atteinte des valeurs, et de l'importance ou non accordées à ces valeurs. Ensuite, dans la théorie de Fishbein (1967), développée dans un cadre de théorie du comportement, en résumé, l'attitude d'un individu à l'égard d'un objet est fonction de la force de ses croyances relatives à cet objet, et à l'évaluation de ces croyances. Malgré des différences théoriques dans leurs approches, comme le remarquent Cohen et al. (1972), ces deux auteurs parviennent à des formulations de prédiction de valeurs remarquablement proches. Ces travaux sont considérés dans l'état des connaissances actuelles comme ayant posé des bases incontournables en matière de qualités devant être attendues des attributs. Ainsi, ces visions amènent Auty (1995) à considérer les attributs comme des caractéristiques importantes du concept étudié.

1.1.2 Les qualités attendues des attributs

Les attributs doivent, pour Liquet (2001), présenter quatre qualités incontournables : la déterminance, l'indépendance, la complétude et le caractère manipulable.

Tout d'abord, Myers et Alpert (1968) constatent que certaines caractéristiques ou attributs des produits ont une plus grande influence que les autres pour la détermination des préférences et les choix. Ils observent ainsi des attitudes qu'ils qualifient de déterminants. Vernette (1987), lui, en retenant une position proche d'Alpert (1980), définit la déterminance

comme « *ce qui est directement relié au choix ou à la préférence d'un produit (ou marque)* ». Donc, l'auteur intègre ici la notion de différenciation. Il compare la fiabilité et la validité de six méthodes d'identification d'attributs. Or, en examinant ces études, il observe quelles ne se situent pas au même niveau conceptuel. Finalement, Vernette (1987) conclut à la supériorité du concept de déterminance en matière de validité prédictive. Aussi nous rangeons-nous, à l'instar de nombreux auteurs, à cette conclusion.

Ensuite, Liquet (2001) définit l'indépendance des attributs comme leur absence de corrélation. En effet, d'abord, pour Wilkie et Pessemier (1973), un présupposé d'indépendance est fortement souhaitable, afin d'éviter les biais de double comptabilisation au plan additionnel, et des interprétations erronées au plan dimensionnel. Plus récemment, Pras et Tarondeau (1981) considèrent la redondance des attributs comme l'une des principales difficultés dans l'identification des critères de choix. Pour eux, la sélection de caractéristiques déterminantes mais redondantes aurait des conséquences néfastes et fausserait les décisions pouvant être prises à l'issue du processus d'analyse du comportement du public visé.

Par ailleurs, bien en amont de l'analyse conjointe, la complétude constitue un concept de logique mathématique auquel une attention toute particulière est accordée dans les domaines mathématique et informatique. Le théorème de complétude ou premier théorème de Gödel est découvert en 1929. Ce théorème, ainsi que le modèle de Herbrand, sont pris en compte dans le cadre d'approches développées en bases de données et en intelligence artificielle. Le questionnement scientifique y afférant porte sur le caractère incomplet de l'information et la gestion de vues incomplètes notamment (Bosc et al, 2002). Finalement, cette notion est considérée par la communauté scientifique informatique comme une dimension fondamentale de la qualité dans le domaine des bases de données (Scannapieco et Batini, 2004). Or, l'attention portée à la complétude se retrouve dans les applications de l'analyse conjointe en marketing (Liquet, 2001), ainsi que dans d'autres disciplines, par exemple dans les recommandations méthodologiques pour le secteur de la santé émises par le *Good Research Practices for Conjoint Analysis Task Force de l'International Society for Pharmacoeconomics and Outcomes Research* (Bridges et al., 2011).

Enfin, la quatrième qualité attendue des attributs est leur caractère manipulable. Pour Bénavent (1994), il est impératif d'éviter, à ce titre, que la collecte des données ne constitue un obstacle insurmontable. Plus largement, l'attention accordée au caractère manipulable des attributs renvoie à notre sens à celui des données elles-mêmes. A ce sujet, nous indiquons ici les travaux de Wang et Strong (1996), qui mentionnent la qualité représentationnelle des données parmi les quatre dimensions de la qualité des données de leur cadre conceptuel. Nous abordons à présent le premier attribut possible de l'audit, à savoir sa nature.

1.2 La nature de l'audit, une caractéristique essentielle pour l'étude du concept d'audit

La nature de l'audit fait l'objet d'une riche littérature empirique. Elle est notamment identifiée par la littérature de l'AEG comme l'un de ses facteurs déterminants. Ainsi, Albouaini (2011) détecte douze études portant simultanément sur quatre facteurs explicatifs, dont la nature de l'audit fait partie (Canadian Institute of Chartered Accountants, 1988 ; De Beelde et al., 1999 ; Dewing et Russel, 2001 ; Dieter et De Gager, 1993 ; Hudaib et Haniffa, 2007 ; Humphrey et al., 1993 ; Koh et Woo, 1998 ; Lin et Chen, 2004, 2002 ; Lowe, 1994 ; Fadzly et Ahmad, 2004 ; Siddiqui et Nasreen, 2005). De plus, quatre études sont dédiées

spécifiquement à l'analyse de la nature comme facteur explicatif de l'AEG : celles de Zaid (1997), de Best et al. (2001), de Dixon et al. (2006) et de McEnroe et Martens (2001). En outre, à la lecture des articles de recherche, trois caractéristiques majeures de la nature de l'audit peuvent être distinguées : l'objectif de l'audit (1.2.1.), son objet (1.2.2.) et ses modalités (1.2.3.). Nous examinons l'importance qui leur est accordées par l'état de l'art pour déterminer si la nature de l'audit constitue un attribut du concept d'audit.

1.2.1. L'objectif de l'audit

Nous allons voir que la notion d'objectif d'audit retient l'attention des chercheurs et des législateurs. Tout d'abord, il s'agit d'une notion évolutive. En effet, observant la persistance d'AEG dans de nombreux contextes, l'objectif d'audit est vu par Sikka et al. (1998) comme un construit social qui se transforme au gré des relations sociales de pouvoir. D'ailleurs, en 1996, Porter et al. retracent l'évolution des objectifs d'audit au cours des 150 années écoulées en contexte anglo-saxon. Ceux-ci s'avèrent avoir évolué dans le contexte de la gouvernance d'entreprise de buts tels que la surveillance, à une certification des états financiers utilisés par les actionnaires et les investisseurs potentiels et, enfin, à une assurance concernant la détection des fraudes et la continuité d'exploitation à l'égard des PP.

Par ailleurs, certains chercheurs conçoivent des typologies d'audit en prenant notamment appui sur les objectifs, notamment Mikol (2009), Lindeberg (2007) et, pour le secteur public, Pomeranz et al. (1976), ce qui semble accréditer l'importance accordée à cette notion.

En outre, la notion d'objectif d'audit fait l'objet de vifs débats. D'ailleurs, en 1997, l'ambigüité de la nature de l'audit et du rôle de l'auditeur au sein de la société est soulignée par Humphrey. Pour lui, il s'agit au Royaume-Uni de l'un des deux éléments les plus déterminants de l'existence d'un AEG. Dans ce sens, l'objectif de l'audit se révèle constituer une source d'importants problèmes par certains chercheurs, notamment, dans le secteur public, Friedberg et Lutrin (2005) aux Etats-Unis, Mat Daud (2007) en Malaisie, Chowdhury et Innes (1998) au Bangladesh. Dans le secteur privé, les travaux de Mennicken (2010) questionnent également l'objectif de l'audit en Russie. En surplus, certains auteurs considèrent que la distinction entre les objectifs d'audit et ceux de conseil apparaît peu claire (Humphrey et Moizer, 1990 ; Jeppesen, 1998 ; Power, 2000). D'ailleurs, Lee et Azham (2008), eux, considèrent la nature complexe de l'audit comme l'un des facteurs explicatifs de l'AEG, en particulier le caractère dynamique de l'objectif. En effet, l'objectif d'audit évolue au fil du temps, des événements historiques, du contexte social, économique et technologique, rendant cette discipline d'autant plus difficile à appréhender par les tiers. Au-delà, sa revue de littérature conduit Power (2003) à conclure que l'objectif de l'audit connaît un bouleversement majeur : l'audit s'écarte de son rôle de contrôle pour devenir une plateforme de vente de conseils. Allant plus loin sur ce sujet, McNair (1991) et Fischer (1996) suggèrent que les connaissances de base en audit seraient même malléables en fonction d'impératifs économiques, dans le but de fournir des services supplémentaires.

De surcroît, en ce qui concerne l'assurance comme objectif de l'audit, Power (2011) en particulier pense qu'elle devrait faire l'objet de questionnements, dans sa réflexion basée sur trois papiers (Downer, 2011 ; Jamal et Sunder, 2011 ; Jeacle et Carter, 2011). D'ailleurs, pour un courant de la littérature, l'objectif de l'audit pourrait ne pas consister en celui d'assurance, pourtant sous jacent à nombre de référentiels en vigueur. En particulier, la production de

légitimité serait placée au cœur des pratiques actuelles. Dans ce sens, via une revue de littérature, Power (2003) avance que l'audit constitue un construit social, dont l'objectif réel consiste en une recherche de légitimité coproduite par l'auditeur et l'audité. Les conclusions des enquêtes d'Arnaboldi et Lapsley (2010), de Gendron et al. (2011) et de Lande et al. (2014) dans le secteur public accréditent cette vision. Dans le secteur privé, nous comprenons à la lecture des travaux de Suddaby et al. (2009) et de Carnegie et Napier (2010) que les idéaux traditionnels de la profession ne seraient plus que des façades masquant l'objectif réel des grandes firmes de comptabilité et d'audit : la domination de leurs intérêts économiques.

Ainsi, le concept d'objectif de l'audit fait l'objet d'une grande attention et de vifs débats au sein de la communauté scientifique. Même si différentes visions existent quant à ce qu'est et ce que devrait être l'objectif de l'audit, un nombre important d'études lui accorde une importance de premier plan.

1.2.3. L'objet de l'audit

Tout d'abord, les textes légaux, règlementaires et normatifs en vigueur dans un certain nombre de territoires nationaux mettent en évidence des objets distincts, incluant notamment dans un cadre classique des états comptables et financiers individuels et même consolidés, voire des budgets, et dans un cadre élargi des informations sur la performance et sur l'organisation, jusqu'à une reddition relative au développement durable. Nous allons voir, d'abord, que la question de l'objet de l'audit constitue un sujet d'études riches et évolutif. Notamment, Mikol (2009) considère l'objet de l'audit comme étant un concept d'une importance telle qu'il peut permettre de proposer une « *Qualification de l'audit en fonction du domaine d'investigation* ». Pomeranz et al. (1996) mobilisent également cette notion pour proposer leur typologie d'audits susmentionnée. De plus, l'objet d'audit est mobilisé par certains chercheurs, en particulier, dans le secteur public français, Portal (2009), en Israël, Friedberg et Lutrin (2005) et, dans le secteur privé français, Albouaini (2011). Enfin, les travaux de Power (1996, 2003) en particulier appellent à remettre en question les objets de l'audit, ainsi que leur démultiplication.

Par ailleurs, un objet d'audit spécifique au cœur de l'AEG, à savoir la continuité d'exploitation, semble recevoir une attention toute particulière notamment de la part des média et du grand public. En surplus, l'objet de l'audit que constitue la continuité d'exploitation retient l'attention des législateurs et des régulateurs. Ainsi, aux Etats-Unis, à compter de 1989, un rapport qualifié de « *going concern* » doit être émis par les auditeurs légaux en cas de craintes relatives à la continuité d'exploitation (Francis, 2004). En France, la continuité d'exploitation fait l'objet d'un dispositif juridique particulièrement développé (Collins, 1991), avec les diligences confiées par le code de commerce, relatives notamment à la procédure d'alerte et aux documents prévisionnels pour les entités au-delà d'une certaine taille. Malgré ces dispositifs, la continuité d'exploitation constitue une source très importante d'AEG. Ainsi, c'est le constat de Gonthier-Besacier (2006) dans sa revue de littérature et de Power (2009). D'ailleurs, Bertin (1999) en France et Sharma et Sidhu (2001) en Australie découvrent des manques de fiabilité de l'opinion de l'auditeur en ce qui concerne cette notion, en lien avec une proportion élevée du chiffre d'affaires réalisée avec un client donné.

Enfin, les nouveaux objets d'audit, que constituent les rapports sociaux et environnementaux (Antheaume, 2004 ; Davison et Warren, 2009 ; Dixon et al., 2004 ; Hasan

et al., 2003 ; Lightbody, 2000 ; Rivière-Giordano, 2007), ainsi que sur le développement durable (Gray, 2010 ; Quarel-Lanoizelée, 2009) et leur essor sont étudiés par des chercheurs.

Au total, nous avons abordé l'importance accordée à la notion d'objet d'audit. La richesse des travaux scientifiques sur ce sujet ainsi que l'attention portée à cette notion par les régulateurs et les législateurs renforcent notre conviction que la nature de l'audit constitue un attribut du concept d'audit. Nous abordons à présent les modalités de l'audit.

1.2.4. La fréquence de l'audit

Nous proposons d'aborder ici, la notion de fréquence d'intervention de l'auditeur. Tout d'abord, les fréquences d'émissions des rapports sont déterminées par des textes légaux à savoir, en France, par le code de commerce pour le CAC et par la LOLF pour l'Etat. La fréquence de communication des auditeurs, elle, retient l'attention de la Commission Européenne (2010) dans son livre vert. En outre, certaines études empiriques accordent de l'importance à la notion de fréquence de l'audit et aux questions de planification, en particulier Albouaini (2011), Berry et Wallace (1986), Humphrey et Moizer (1990), Mitchell et al. (1997) et, pour le secteur public, Carassus (2002) et Friedberg en 1985 (document rédigé en hébreu analysé par Mizrahi et Ness-Weisman en 2007). Ainsi, la fréquence d'audit apparaît comme une notion prise en considération par les législateurs et par les études empiriques, dans les secteurs privé et public.

Au total, notre état de l'art relatif à la nature de l'audit confirme que cette caractéristique apparaît comme essentielle dans l'étude du concept d'audit et qu'il s'agit d'un attribut de ce concept. Nous proposons dans le développement suivant une analyse de l'importance accordée par la littérature à la qualité de l'audit, afin de déterminer s'il s'agit d'un attribut de l'audit.

1.3 La qualité de l'audit, une caractéristique particulièrement étudiée par la littérature à regrouper avec la nature de l'audit en analyse conjointe

DeAngelo (1981b) propose une définition de la qualité de l'audit considérée comme fondatrice par la littérature scientifique (Bertin et al., 2002 ; Portal, 2011). Il s'agit de la conjugaison de la probabilité qu'un auditeur découvre une erreur et de la probabilité qu'il la révèle. Donc, nous développerons ci-dessous, d'abord, un état de l'art synthétique relatif à l'indépendance (1.3.1) et à la compétence de l'auditeur (1.3.2), puis celui afférent aux concepts en possible relation avec ces deux notions (1.3.3).

1.3.1. L'indépendance de l'auditeur, un concept considéré comme central pour l'audit

Pour Humphrey (2008), cette notion se trouve au cœur du débat relatif à l'AEG. Hottegindre et Lesage (2009) constatent d'ailleurs que la majorité des études portant sur la qualité de l'audit traite de l'indépendance, et que cette prépondérance se retrouve dans les modifications de dispositifs juridiques adoptées après l'affaire Enron. D'ailleurs, un certain nombre de recherches s'intéressent à l'indépendance dans les secteur privé et public, notamment Abdel-Khalik (2002), Albouaini (2011), Bertin et al. (2002), Friedberg et Lutrin (2001), Gendron et al. (2011), Guiral-Contreras et al. (2007), Malsch et Gendron (2011), Morin (2003, 2011), Portal (2009), Prat dit Hauret (2003), Radcliffe (2008), Sharma et Sidhu

(2001), Shockley (1981), Sweeney et Roberts (1997), Tiron Tudor (2006) et Windsor et Ashkanasy (1995). Ainsi, l'indépendance apparaît comme une notion significative en matière d'audit.

En particulier, un courant majoritaire de pensée s'inscrit en faveur d'un niveau élevé d'indépendance, comme en témoignent les dispositifs adoptés au cours des années 2000 et les travaux de Bazerman et Moore (2011), Carmichael et Swieringa (1968), Carnegie et Napier (2010), Gonthier-Besacier et al. (2012), Hottegindre et Lesage (2009), Richard (2006), Richard et Reix (2002), Watts et Zimmerman (1981). Dans le même sens, l'indépendance est étudiée au titre des facteurs déterminants de l'AEG par de nombreux chercheurs, dans le cadre d'études portant sur quatre facteurs, en particulier Canadian Institute of Chartered Accountants (1988), De Beelde et al. (1999), Dewing et Russel (2001), Dieter et De Gager (1993), Hudaib et Haniffa (2007), Humphrey et al. (1993), Jenkin et Krawczyk (1997), Koh et Woo (1998), Lin et Chen (2004), Lowe (1994), Fadzly et Ahmad, (2004), Siddiqui et Nasreen (2005). Jenkin et Krawczyk (1997), eux, l'étudient spécifiquement, et d'autres études l'examinent au même titre que d'autres variables (Carcello et al., 1992 ; Chowdhury et Innes, 1998 ; Gherai Dana, 2011 ; Mat Daud, 2007 ; Warming-Rasmussen et Jensen, 1998).

Toutefois, quelques chercheurs nuancent les avantages qui peuvent être attendus de l'indépendance comme pilier fondateur du référentiel normatif en proposant d'accorder plus d'importance à d'autres notions. En particulier, nous mentionnons ici les travaux de DeZoort et al. (2012), Jamal et Sunder (2011), Jeacle et Carter (2011), Taylor et al. (2003).

Au total, nous observons la richesse de la littérature afférente à la notion d'indépendance de l'auditeur. Nous proposons à présent d'étudier le concept de compétence de l'auditeur, vu par l'état de l'art comme un concept en lien avec l'indépendance pour l'appréhension globale de la qualité de l'audit.

1.3.2. La compétence de l'auditeur, un concept moins exploré que l'indépendance mais néanmoins considéré comme essentiel

Tout d'abord, la compétence en audit peut être définie comme la capacité à obtenir et à évaluer des preuves afin de fonder son opinion (Lee et Stone, 1995). Bertin (2004) et Richard (2006) proposent également des travaux sur l'acception de cette notion. En outre, des auteurs s'intéressent à la relation entre l'indépendance et la compétence, parmi lesquels Flint (1988), Lee et Stone (1995), Richard (2006), Richard et Reix (2002).

Ensuite, la compétence s'avère constituer un riche objet d'analyses relatives à la qualité de l'audit. Il s'agit d'un facteur déterminant pour l'AEG à l'international. En effet, il fait partie des quatre variables de l'AEG étudiées par le groupe d'études susmentionné à ce titre et, également, est étudié par Albouaini (2011), Carcello et al. (1992), Chowdhury et Innes (1998) et Warming-Rasmussen et Jensen (1998). En France, l'accès à la profession est conditionné par la loi du 24 juillet 1966 et le décret du 12 août 1969 à la réussite d'examens professionnels que Mikol (2004) considère de haut niveau, et la LSF du 1er août 2003 instaure une obligation de formation continue. Or, Hottegindre et Lesage (2009) et Mikol (2004) concluent à des problèmes significatifs en lien avec la compétence, et Gonthier-Besacier et al. (2012) une prépondérance de cette notion sur la perception de la qualité. Ce résultat confirme l'existence d'une spécificité française relative à l'importance du facteur de compétence. Donc, bien que le nombre d'études relatives à l'indépendance s'avère plus élevé

que celui des études relatives à la compétence (Gonthier-Besacier et al., 2012 ; Hottegindre et Lesage, 2009). A présent, nous abordons des concepts en possible relation avec l'indépendance et la compétence.

1.3.3. Des concepts en possible relation avec l'indépendance et la compétence

En suivant Hottegindre et Lesage (2009), notamment, nous identifions dans un état de l'art de nombreux paradigmes en possible relation avec l'indépendance et la compétence, à savoir : le mode de désignation de l'auditeur, la taille de l'auditeur, la réputation de l'auditeur, le management du cabinet d'audit, la concurrence, les honoraires d'audit, les services de non audit, la durée du mandat, la rotation, les efforts accordés à l'audit, le calendrier d'audit, la revue par les pairs, l'échec d'audit et le taux de litiges, l'expérience, la formation, l'expertise, le co-commissariat aux comptes, la santé financière et la taille de l'audité, les relations entre l'auditeur et l'audité et les comités d'audit. Chacune de ces notions faisant l'objet d'une riche littérature, celle-ci ne sera pas développée ici. Toutefois, ce constat nous paraît renforcer l'importance que revêt la qualité de l'audit, que nous considérons alors comme un attribut de l'audit. Nous examinons à présent l'importance accordée par la littérature à la notion de responsabilité de l'auditeur, afin de déterminer s'il s'agit d'un attribut de l'audit.

1.4 La responsabilité de l'auditeur

Nous proposons d'examiner dans le présent développement l'attention portée à la responsabilité de l'auditeur, afin de déterminer s'il s'agir d'un attribut du concept d'audit. D'abord, nous évoquons le concept de responsabilité de l'auditeur et son évolution (1.4.1). Puis, nous proposons d'étudier l'étendue juridique contemporaine de cette responsabilité, et ses limites (1.4.2).

1.4.1. La responsabilité de l'auditeur, un concept évolutif d'abord axé sur la notion de fraude

Bien que dominée dans un premier temps par la notion de fraude (Porter, 1997), la responsabilité de l'auditeur se révèle dans le temps être un concept multi-facettes. Tout d'abord, l'impact des fraudes s'avère significatif pour l'économie, en particulier en ce qui concerne les fraudes relatives aux états financiers (Alleyne et Howard, 2005 ; CNCC, 2007 ; Rezaee, 2005). Certaines condamnations de cabinets d'audit semblent attester de ce caractère matériel. Toutefois, les conséquences de la fraude vont bien au-delà de leurs conséquences pécuniaires premières, affectant notamment la réputation de l'auditeur (Reynolds et Francis, 2000), la motivation du personnel, les relations commerciales, etc. Nous comprenons ici que le grand public puisse questionner la responsabilité de l'auditeur en la matière. Dès lors, centrée sur l'objectif premier de détection de la fraude, la responsabilité de l'auditeur est partiellement rétablie à compter des années 1960 (Porter, 1997). Les années 1980 et 1990 voient une extension et un établissement du principe de la détection de la fraude par l'auditeur, et surtout de son report (Porter, 1997). Les scandales qui ont marqué les années 2000, eux, ont entraîné une régulation relative à la responsabilité de l'auditeur en matière de prévention, de détection et de report de la fraude, via un mouvement de régulation transnationale (Bertin et al., 2002). Toutefois, dans un contexte de législations successives, certains chercheurs constatent que les auditeurs tentent de minimiser l'importance de leur rôle (Howard et

Alleyne, 2005 ; Humphrey et al., 1993), espérant réduire au minimum leur responsabilité juridique dans ce domaine et le risque de poursuites (Humphrey et al., 1993). En outre, la responsabilité de l'auditeur peut être considérée sous d'autres angles : comme relative également aux erreurs et incertitudes, comme une notion complémentaire à l'indépendance, comme un comportement professionnel, ou en prenant en considération la reddition sociétale de l'organisation. Ces considérations nous amènent à aborder la question de l'étendue juridique actuelle de la responsabilité de l'auditeur.

1.4.2. L'étendue juridique actuelle de la responsabilité de l'auditeur : un principe toutefois limité par la nature de l'audit et la notion d'assurance raisonnable

Si le droit pose le principe de responsabilité de l'auditeur sur différents territoires, il le limite tout d'abord par la notion d'assurance raisonnable. C'est notamment le cas du référentiel transnational de l'IAASB, du référentiel fédéral aux Etats-Unis, du référentiel français et du référentiel INTOSAI pour l'audit public. Ces corpus de normes, en posant le principe d'assurance raisonnable, en soulignent la limite suivante : la nature de l'audit légal implique un risque d'anomalies non détectées considéré comme inhérent à la nature même de l'audit légal. En outre, pour Gay et al. (1998), des facteurs empêchent l'auditeur de fournir une assurance absolue concernant la fiabilité des états financiers, tels que l'utilisation de techniques de sondages, la réalisation des diligences d'audit a posteriori et la mobilisation d'éléments de preuves à caractère plutôt persuasif que conclusif.

Ensuite, les textes en vigueur post Enron définissent un partage de la responsabilité entre le management et l'auditeur, responsabilisant davantage le premier (Geiger et Taylor, 2003) et, par conséquent, limitant la responsabilité du dernier. En effet, le droit, notamment le référentiel transnational ISA, le Sarbanes-Oxley Act et la Loi de Sécurité Financière, confie au management de l'entreprise la responsabilité de la conception et de la mise en œuvre du système de contrôle interne. D'ailleurs, Burrowes et al. (2004) s'interrogent sur le fait que le rôle attribué à l'auditeur soit un rôle de second plan dans leur critique du Sarbanes-Oxley Act.

Aussi, la responsabilité de l'auditeur est-elle fréquemment étudiée comme facteur explicatif d'AEG. C'est le cas pour le groupe d'étude précité s'intéressant à quatre facteurs explicatifs d'AEG, ainsi que des travaux d'Albouaini (2011) et de Chowdhury et Innes (1998). De plus, les études suivantes y sont consacrées : Alleyne et Howard (2005), Baron et al. (1977), Epstein et Geiger (1994), Manson et Zaman (2001), Specht et Sandlin (2004), Schelluch et Gay (2006). D'ailleurs, la majorité des analyses concluent à l'existence d'un décalage significatif, à l'instar d'Albouaini (2011) qui le classe comme premier facteur explicatif de l'AEG concernant le CAC en France. Ce constat est particulièrement fondé concernant la fraude (Anderson et al., 1998 ; Farrell et Franco, 1999 ; Alleyne et Howard, 2005). Des éclairages relatifs à la persistance de cet AEG nous sont offerts par la littérature. A ce titre, nous pouvons mentionner en particulier les analyses à l'international d'Apostolou et Crumbley (2008), Balachandran et Nagarajan (1987), De Martinis et al. (2000), Howard (2005), Keasey et Wright (1993), Mancino (1997), Masson et De L'Epine (1996), Zikmund (2008) et, pour la France, Albouaini (2011) et Ben Saad et Lesage (2009).

Au total, nous avons abordé dans le présent développement, l'importance de la responsabilité de l'auditeur pour l'étude du concept d'audit. Aussi, les travaux qui précèdent forgent-ils notre conviction que la notion de responsabilité constitue un attribut du concept

d'audit. Nous proposons, à présent, un état de l'art axé sur l'importance accordée à la communication de l'auditeur, afin de déterminer s'il s'agit d'un attribut de l'audit.

1.5 La communication de l'auditeur

Nous examinons d'abord l'importance attachée à cette notion par la littérature (1.5.1). Ensuite, nous l'abordons spécifiquement en ce qui concerne les travaux dédiés à la forme du rapport d'audit (1.5.2) et au contenu de ce document (1.5.3).

1.5.1. L'importance de la communication pour la littérature

Les travaux de Parasuraman (1985) sur la qualité des services en général, dont la communication constitue l'une des dimensions essentielles, trouvent un écho persistant dans la riche littérature spécifique à l'audit. En effet, tout d'abord, un certain nombre de travaux étudie l'AEG sur ce point dans différents contextes à l'international : Innes et al. (1991, 1998), Kelly et Mohrweis (1989), Leung et Chau (2001), Monroe et Woodliff (1994). C'est également un sujet d'études approfondies en France, comme le montrent les travaux d'Abbadi (2014), Albouaini (2011), Gonthier-Besacier (1996, 2001), Gonthier-Besacier et al. (2014), et Soltani (1992). Ensuite, un nombre significatif d'études place l'éducation des utilisateurs au cœur de leurs analyses, comme De Martinis et al. (2000), Dixon et al. (2006) et, pour le secteur public, Chowdhury et al. (2005) et Gherai Dana (2011). Finalement, Gonthier-Besacier (2006) pointe, à l'issue de sa revue de littérature internationale, « *un manque d'efficacité du support de communication* ». Au sein du développement ci-dessous, nous examinons l'attention portée spécifiquement à la forme du rapport d'audit.

1.5.2. La forme du rapport d'audit

Les rapports d'audit légal sont, dans de nombreux pays, standardisés ou semi-standardisés bien que s'adressant à des structures de tailles et de secteurs distincts, et à des lecteurs d'horizons divers. Leur forme, en particulier le caractère technique du vocabulaire utilisé, semble à l'origine d'un AEG persistant, observé sur de nombreux terrains. En effet, ces documents posent un problème de compréhension et d'interprétation pour un grand nombre de leurs utilisateurs et ce, tant dans divers contextes à l'international (Acevedo, 2005 ; Asare et Wrigth, 2012 ; Holt et Moizer, 1990 ; Hronsky, 1998 ; Schelluch et Gay, 2006) qu'en France (Abbadi, 2014 ; Gonthier-Besacier, 1996, 2001 ; Gonthier-Besacier et al., 2014 ; Soltani, 1992), amenant les chercheurs à préconiser des changements du rapport d'audit. Nous proposons à présent une étude synthétique du questionnement relatif au fond du rapport.

1.5.3. Le contenu du rapport d'audit

La définition même de l'AEG posée par Woodlif en 1995 porte sur le contenu du rapport. Dans ce sens, le contenu du rapport d'audit semble être considéré comme un problème majeur d'AEG par les régulateurs et par la majorité des chercheurs. En 2006, Gonthier-Besacier identifie dans la littérature les critiques récurrentes suivantes: un faible contenu informatif, ce que confirment les études de Carcello et al. (2012), Ciesielski et Weirich (2012) et Mat Daud (2007), un contenu permettant difficilement de comprendre la pensée de l'auteur et un caractère contestable dans les cas de difficultés relatives à la continuité d'exploitation, dans le

sens de Carcello et Neal (2003). Pour remédier à ces problèmes, certains chercheurs préconisent l'adoption de rapports ouverts ou semi-ouverts, en particulier Acevedo (2005), en conformité avec la vision de Porter et al. (2009). D'ailleurs, malgré les efforts de régulations successives, les études scientifiques montrent la persistance d'un problème significatif sur le territoire français en matière de contenu du rapport (Albouaini, 2011 ; Abbadi, 2014, Gonthier-Besacier et al., 2014). Par conséquent, l'analyse de la littérature scientifique montre l'importance des problèmes relatifs au contenu du rapport d'audit.

Ainsi, le nombre d'études approfondies dédiées à la communication de l'auditeur, les problèmes d'AEG relevés tant sur la forme que sur le contenu du rapport d'audit, et l'importance des implications pour cette fonction, nous confortent dans la vision qu'il s'agit d'un attribut de l'audit. Nous sommes à présent en mesure de conclure notre première partie relative à notre vision de l'audit comme un concept multi attributs.

Au total, nous avons proposé au sein d'une première partie un état de l'art afin d'éclairer l'identification des attributs à laquelle nous souhaitons procéder pour le concept d'audit. Les attributs du concept d'audit qui se détachent à l'issue des ces travaux sont les suivants : la nature et la qualité de l'audit, la responsabilité de l'auditeur et sa communication. En effet, ces notions font l'objet de régulations nombreuses et évolutives, et d'une littérature riche, tant en termes de terrains testés, que de courants identifiés. Toutefois, certaines notions relatives à la qualité de l'audit sont également étudiées par certains auteurs en lien avec la nature de l'audit. Ainsi, les paradigmes de nature et de qualité pourraient être corrélés. Or, en matière de choix des attributs, un présupposé d'indépendance est fortement souhaitable (Liquet, 2001 ; Pras et Tarondeau, 1981 ; Wilkie et Pessemier, 1973). Donc, nous choisissons de regrouper la nature et la qualité en un seul attribut, que nous intitulons d'une manière globale « *nature et qualité de l'audit* ». Pour rappel, nous recherchions les notions permettant de mesurer le caractère approprié d'une modification de l'existant en matière d'audit. A présent, dans une deuxième partie, nous pouvons tester l'importance relative accordée par les PP aux différents attributs de l'audit sur notre terrain.

II – Détermination des importances relatives des attributs de l'audit pour les parties prenantes, fondée sur des travaux menés dans le contexte public local

Tout d'abord, la recherche des systèmes de valeurs d'importance des PP concernant les attributs de l'audit public local nous conduit à la mobilisation d'une méthodologie (2.1) devant être adaptée aux objectifs et contraintes de l'étude. Ensuite, nous exposons les résultats obtenus à l'issue de ce protocole (2.2).

2.1 La méthodologie de l'étude

Nous présentons d'abord la méthodologie de mesure mobilisée (2.1.1), avant d'aborder les modalités de recueil des données (2.1.2).

2.1.1. Une présentation de la méthodologie de mesure des importances

Comme évoqué en propos introductif, nous avons choisi de répondre à notre question de recherche en suivant la pensée utilitariste. Nous optons pour un modèle permettant d'identifier les sujets possibles de compromis pour les personnes placées en situation de choix : l'analyse conjointe, dont le potentiel pour le marketing a été révélé par Green et Rao (1971) et empruntée aux psychométriciens Luce et Tukey (1964). Son réalisme explique sa mobilisation dans des milliers d'études scientifiques et industrielles chaque année (Cliquet, 2001 ; Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Meyer-Waarden et Zeitoun, 2005). Ce protocole expérimental renseigne sur les systèmes de valeurs à travers les classements et préférences exprimés (Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Johnson, 1974, 1976 ; Liquet, 2001 ; Rao et Winter, 1978), permettant de dégager non seulement des valeurs d'utilités affectées aux différentes solutions proposées, mais aussi des valeurs reflétant l'importance accordée à chacun des attributs du produit soumis. Nous répondons ici à l'appel émis par Guillot-Soulez et Soulez (2011) d'exploiter le potentiel de ce processus pour les différentes disciplines des sciences de gestion, en particulier dans le cadre d'études simultanées du comportement des acteurs internes et externes à l'organisation.

L'analyse conjointe constitue un processus rigoureux en six étapes (Green et Srinivasan 1978, 1990) bien balisé par la littérature empirique, incontournable pour bénéficier des apports de cette méthode et devant être adapté aux contraintes de l'étude. Ainsi, nos choix méthodologiques relatifs à ce processus se résument comme suit :

Tableau 1. Le modèle conceptuel du choix d'un audit en contexte public territorial

Etapes du processus d'analyse conjointe	Choix méthodologique
1. Choix d'un modèle de préférence	- La fonction d'utilité partielle
2. La collecte des données	- Profil complet
3. Construction des *stimuli* dans la méthode des profils	- Plan factoriel fractionnel
4. Présentation des *stimuli*	- Texte descriptif écrit
5. Echelle de mesure de la préférence des consommateurs	- Relation d'ordre
6. Procédure d'estimation du modèle	- Monanova

En particulier, tout d'abord, au titre de la collecte des données, nous avons choisi de proposer des profils complets en suivant un courant marquant de la littérature d'analyse conjointe (Bettman et al., 2000 ; Green et Srinivasan, 1978 ; Huber, 1997 ; Meyer-Waarden et Zeitoun, 2005). Cette solution a consisté à présenter les différents audits proposés sous la forme de cartes descriptives à classer (Auty, 1995 ; Green et Srinivasan, 1978, 1990). Ensuite, pour la construction des *stimuli* nous avons mobilisé un plan factoriel fractionnel orthogonal (Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Liquet, 1995, 2001 ; Wittink et al 1989, 1994) à l'aide du logiciel SPSS. Pour estimer le modèle, nous avons mobilisé une procédure Monanova de Kruskal (1965). Puis nous avons construit progressivement notre enquête à l'instar DeZoort et al., (2012), à l'aide d'un plan d'expérience en six sous-étapes afin, notamment, de nous assurer des qualités requises pour les attributs retenus préalablement. A cette occasion nous avons interrogé 129 personnes physiques dont 15 experts qui nous ont accordé des entretiens. Enfin, nous avons mis en œuvre un test statistique de la mesure d'association, le Tau de Kendall, puis un test paramétrique, le test t de Student, en retenant un seuil maximal de 5 %

pour conclure à la significativité d'une valeur. Ainsi, après avoir présenté notre méthodologie, nous abordons ci-dessous les modalités de recueil des données.

2.1.2. Les modalités de recueil des données

Tout d'abord, un site internet dédié a été créé afin de permettre la diffusion de notre enquête par voie de mél dans le cadre de la méthodologie quantitative mobilisée, en privilégiant une échelle nationale chaque fois que cela a été possible. Nous avons conçu ce site comme un jeu de cartes de type solitaire conformément aux recommandations de Liquet (2001). En outre, nous avons privilégié une diffusion à l'échelle nationale chaque fois que cela a été possible. En effet, l'analyse conjointe constituant un modèle individuel (Green, et al., 1981 ; Louvière, 1988 ; Louvière et Woodworth, 1983), elle ne nécessite pas la collecte de réponses pour les différentes PP au sein d'une même organisation, et elle n'est pas particulièrement sensible à la taille de l'échantillon. Au total, nous avons contacté 23 356 personnes physiques, et sollicité 144 structures (les collectivités territoriales de rattachement des personnes physiques précitées n'étant pas comprises dans ce dernier nombre). Au total, nous avons obtenu 477 réponses exploitables. Or, seules les réponses relatives à six PP parmi les onze PP ciblées correspondent à un nombre acceptable eu égard à la méthodologie mobilisée, à savoir : les citoyens, les élus, les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, les autres agents territoriaux et les CAC. Nous exposons au sein du développement ci-dessous les résultats obtenus par la présente étude.

2.2 Les systèmes de valeurs d'importance des parties prenantes : une prépondérance de la responsabilité de l'auditeur

Nous présentons ici les premiers résultats de notre recherche, relatifs aux valeurs d'importances accordées aux attributs par les PP. D'abord, toutes PP confondues, la responsabilité de l'auditeur (40.985 % des répondants) et la nature et qualité de l'audit (36.834 %) sont choisies comme les attributs les plus importants. Un pourcentage de 22.181 % place la communication de l'auditeur, elle, en troisième position parmi les attributs étudiés. En effet, les valeurs moyennes d'importance obtenues sont celles présentées dans le tableau ci-après.

Tableau 2. Valeurs d'importance accordées aux attributs par l'ensemble de la population

Parties prenantes	Valeurs d'importance		
	Nature de l'audit	**Responsabilité de l'auditeur**	**Communication de l'auditeur**
Citoyens-usagers-contribuables	37,350%	38,139%	24,511%
Effectif	155	155	155
Tau de Kendall	0,006	0,006	0,006
Classement par valeur d'importance	2	1	3
Elus	39,320%	38,408%	22,272%
Effectif	12	12	12
Tau de Kendall	0,014	0,014	0,014
Classement par valeur d'importance	1	2	3
DGS et DGA	34,468%	44,633%	20,899%
Effectif	119	119	119
Tau de Kendall	0,058	0,058	0,058
Classement par valeur d'importance	2	1	3
DAF et fonctions liées	37,776%	43,016%	19,208%
Effectif	103	103	103
Tau de Kendall	0,006	0,006	0,006
Classement par valeur d'importance	2	1	3
Autres Agents territoriaux	35,177%	42,688%	22,135%
Effectif	66	66	66
Tau de Kendall	0,048	0,048	0,048
Classement par valeur d'importance	2	1	3
Commissaires aux Comptes	51,553%	32,735%	15,712%
Effectif	17	17	17
Tau de Kendall	0,001	0,001	0,001
Classement par valeur d'importance	1	2	3
Valeur globale	**36,834%**	**40,985%**	**22,181%**
Effectif	**477**	**477**	**477**
Tau de Kendall	**0,019**	**0,019**	**0,019**
Classement par valeur d'importance	**2**	**1**	**3**
Valeurs d'importance présentant un écart supérieur à -2,5% de la valeur globale	39,334%	43,485%	24,681%
Valeurs d'importance présentant un écart supérieur à +2,5% de la valeur globale	34,334%	38,485%	19,681%

Nous examinons ces résultats par partie prenante, qui font apparaître l'existence de trois groupes. Tout d'abord, nous notons l'existence d'un groupe de PP composé des citoyens et des élus, qui se distingue par un poids quasi-identique des attributs nature et qualité et responsabilité, avec des valeurs d'importance comprises entre 37 et 39 % approximativement. Toutefois, les informations enregistrées auprès de chacune de ces PP comportent quelques spécificités que nous allons aborder. En premier lieu, le système de valeurs des citoyens est caractérisé par un équilibre entre les importances accordées à la nature et la qualité de l'audit et à la responsabilité de l'auditeur, avec un écart constaté entre les valeurs pour ces attributs inférieur à 1 % (soit 0.789 %). En effet, cette PP accorde une importance significative à la responsabilité de l'auditeur avec une valeur de 38.139 % la plaçant en première position parmi les trois attributs étudiés, toutefois très proche de la valeur observée pour la nature et la qualité d'audit de 37.350 % plaçant cet attribut en deuxième position. En outre, une troisième position de la communication de l'auditeur est enregistrée auprès de ce cette PP avec une

valeur d'importance de 24.511 %, ces dernières données étant proches de celles de la population totale. En deuxième lieu, le classement est ici inversé par rapport aux citoyens et se démarque de celui de la population totale : la responsabilité de l'auditeur arrive en première position (valeur d'importance de 38.408 %), et la nature et la qualité en deuxième position (valeur d'importance de 39.320 %). Toutefois, à l'instar des citoyens, le système de valeurs des élus s'avère plutôt équilibré entre les attributs nature et qualité et responsabilité. L'attribut communication arrive, lui, en troisième position avec une valeur assez proche de celle de la population totale, soient respectivement 22.272 % et 22.181 %.

Ensuite, les résultats nous amènent à considérer l'existence d'un deuxième groupe de PP composé de l'ensemble des agents territoriaux. Il est caractérisé, notamment, par une prépondérance de l'attribut responsabilité de l'auditeur, crédité de valeurs d'importance supérieures à 42 %. Par ailleurs, le classement des attributs pour cette PP est le même que pour la population totale. Cependant, des spécificités par PP sont relevées. En premier lieu, la prépondérance de l'attribut responsabilité est encore plus forte chez les DGS et DGA que pour les autres PP du groupe, avec une valeur d'importance de 44.633 % contre 40.985 % pour la population totale. Cette prépondérance se fait au détriment des importances accordées aux deux autres attributs, qui enregistrent tous deux des valeurs inférieures à celles de la population totale. En effet, les niveaux pour les attributs nature et qualité et communication s'élèvent respectivement à 34.468 % et 20.899 %, contre 36.834 % et 22.181 % pour l'échantillon total. En deuxième lieu, chez les DAF et fonctions liées, l'importance élevée accordée à la responsabilité (43.016 %) a plutôt pour contrepartie une faible importance de la communication, qui enregistre un niveau nettement inférieur à la population totale (soit 19.208 % contre 22.181 %). L'attribut nature et qualité de l'audit, lui, n'est pas impacté par la domination de la responsabilité dans ce système : son niveau d'importance est même légèrement supérieur à celui de l'échantillon, avec 37.776 % et 36.834 % respectivement. En troisième lieu, le niveau élevé d'importance de la responsabilité (42.688 %) auprès des autres agents territoriaux se répercute surtout sur celui de l'attribut nature et qualité de l'audit (avec une valeur d'importance de 35.177 % contre 36.834 % pour la population totale). La communication est, elle, faiblement affectée avec une valeur proche à un dixième de point près de celle de l'échantillon total. Globalement, le système de valeurs de cette PP est le plus proche de ce dernier parmi tous les agents territoriaux.

Puis, le système de valeurs des CAC se singularise, lui, par une très nette prépondérance de la nature et la qualité de l'audit avec un niveau de 51.553 %, et des valeurs d'importance concernant les deux autres attributs nettement inférieures à celles enregistrées pour la moyenne de l'ensemble des répondants, et ce de 6 à 8 points approximativement (8,250% et 6,469% respectivement). En effet, la responsabilité de l'auditeur enregistre pour cette PP une valeur d'importance de 32.735 % contre 40.985 % pour la population totale, et la communication un niveau de 15.712 % contre 22.181 % pour l'échantillon total.

Ainsi, les répondants accordent en moyenne une importance prépondérante à l'attribut communication de l'auditeur, par rapport aux deux autres attributs testés, à savoir nature et qualité de l'audit et responsabilité de l'auditeur. Seuls les CAC expriment un système de valeurs significativement distinct, dominé par la nature et la qualité de l'audit. Au total, après avoir exposé la méthodologie de l'étude et présenté nos résultats, nous abordons à présent la discussion et la conclusion de la recherche.

III –Discussion et conclusion

Au sein de cette troisième partie, nous examinons l'éclairage apporté par la littérature antérieure à nos résultats (3.1), ainsi que les apports (3.2), les limites et les prolongements à notre recherche (3.3).

3.1. Discussion sur les systèmes de valeurs d'importance exprimés par les parties prenantes

Tout d'abord, nous discutons nos résultats en matière de responsabilité de l'auditeur, classée en première position par ordre d'importance avec une valeur de 40.985 %, à l'exception des CAC. Ces résultats nous paraissent conformes aux visions offertes par certains courants de la littérature. Notamment, l'audit peut être vu comme un chien de garde (Shapiro, 1987) qui permet d'inciter les mandataires à agir conformément aux intérêts des PP. Donc, dans cette vision, l'auditeur doit assumer la responsabilité de ses travaux à l'égard des tiers. En outre, l'image de la profession d'auditeur s'est vue dégradée par les scandales des années 2000 auprès du grand public (Carnegie et Napier, 2010), ce qui a pu accentuer l'attente des répondants en matière de responsabilité de l'auditeur. D'ailleurs, celle-ci s'est vue étendue par le mouvement de régulation consécutif (Bertin et al., 2002), en cohérence avec les attentes de la société relevées par Porter dès 1997, et avec les préconisations de De Martinis et al. (2000) notamment. De plus, ces résultats paraissent conformes aux constats antérieurs en matière d'AEG dans le secteur privé. En effet, la responsabilité s'avère être le facteur le plus significatif parmi les facteurs généralement mobilisés et il est également persistant. Ce constat pourrait s'expliquer par une tendance des auditeurs à considérer que la direction constitue le premier responsable en la matière (Johnson et Rudesill, 2001).

Ensuite, le deuxième attribut par ordre d'importance pour les PP s'avère être la nature et la qualité de l'audit, avec une valeur d'importance de 40.986 % en moyenne, en conformité avec la littérature et les éléments de contexte. Tout d'abord, la nature de l'audit est pointée par certaines études approfondies portant sur des aspects spécifiques de l'AEG, car elle est complexe (Lee et Azham, 2008), ambigüe dans le contexte du Royaume-Uni (Humphrey, 2008). D'ailleurs, le rôle de l'auditeur au sein de la société (Humphrey, 2008) peut être vu comme conflictuel (Lee et Azham, 2008). L'autorégulation de la profession est également dénoncée (Humphrey, 2008 ; Lee et Azham, 2008). Au surplus, l'indépendance constitue une notion considérée comme centrale pour l'audit. En effet, il s'agit d'un riche sujet de recherche, ayant aussi fait l'objet d'une attention importante des législateurs et des régulateurs, en particulier suite aux scandales financiers du début des années 2000. Egalement, la compétence de l'auditeur, si elle est moins explorée, constitue un objet d'analyses particulièrement important. Enfin, cette deuxième position de l'attribut nature et qualité de l'audit par ordre d'importance s'avère cohérente avec les classements issus des études examinant le pouvoir explicatif de plusieurs facteurs d'AEG simultanément. Effectivement, l'indépendance et la compétence occupent respectivement les rangs de deuxième, troisième et quatrième variables explicatives parmi cinq variables dans le classement établi au regard des études antérieures par Albouaini (2011). Ce dernier enregistre, parmi les facteurs explicatifs de l'AEG, en France, une deuxième place pour la nature, une quatrième place pour la compétence et une cinquième pour l'indépendance qui, agrégées, se rapprochent de nos constats globaux.

Puis, la troisième position accordée à la communication de l'auditeur par l'ensemble des PP, avec une valeur d'importance moyenne de 22.181 %, s'avère conforme à la littérature de l'AEG. En effet, les études sur l'AEG en terrain privé, antérieures à Albouaini (2011) et menées dans des contextes divers en termes de territoire notamment, classent globalement la communication de l'auditeur en cinquième position parmi les cinq variables explicatives de l'AEG dont trois ont été mobilisées dans le cadre de notre enquête. Par conséquent, notre classement en troisième position paraît conforme aux constats antérieurs. D'ailleurs, les travaux d'état de l'art de Gonthier-Besacier (2006) confirment une faible attention accordée à l'opinion émise par l'auditeur, qu'elle explique cependant par le problème d'AEG susmentionné.

Enfin, compte tenu de sa spécificité, nous nous intéressons particulièrement au système de valeurs des CAC. Tout d'abord, la responsabilité se voit créditer d'une deuxième position, avec une valeur de 32.735 % alors que, compte tenu de la littérature antérieure et des éléments de contexte abordés en première partie, nous pouvions anticiper un niveau d'importance très significatif accordé à l'attribut par les CAC. En effet, les résultats d'Albouaini (2011) montrent que les CAC sont conscients des obligations leur incombant en vertu du dispositif légal en vigueur mais également des limites de celles-ci. Toutefois, ce constat ne nous renseigne pas quant à leur adhésion à ce cadre. Par ailleurs, après avoir nié leur responsabilité en matière de fraude dans les années 1960 (Porter, 1997), la majorité des auditeurs externes perçoit la direction et les auditeurs internes comme les premiers responsables en matière de fraude (Johnson et Rudesill, 2001), ce que confirment les décalages relevés en la matière entre les auditeurs et d'autres PP (Alleyne et Howard, 2005 ; Anderson et al., 1998 ; Farrell et Franco, 1999). La prévention et la détection de la fraude reposeraient plutôt, dans cette perspective, sur le management de l'organisation auditée. Cette position des auditeurs est vue comme un moyen de réduire leur responsabilité juridique, et le risque de poursuites (Humphrey et al., 1993). En outre, certains auditeurs considèrent que la découverte de la fraude constitue un métier distinct de celui d'auditeur légal, à l'instar d'un certain nombre de CAC interrogés par Albouaini (2011). Cette vision s'inscrit dans la pensée de Mancino (1997) et de Howard (2005). Or, certains propos recueillis au cours de notre plan d'expérience peuvent éclairer nos constats. En effet, il est possible que les CAC considèrent, en France, que la responsabilité soit inséparable des fonctions d'auditeur : qu'elle soit, en quelque sorte, inhérente à leur rôle à l'égard de l'audité et des tiers. Ceci pourrait contribuer à expliquer que cet attribut soit considéré comme important, mais pas comme le plus important.

Quant au niveau particulièrement élevé pour les CAC de l'attribut nature et qualité de l'audit (valeur de 51.533 %), il nous paraît d'abord faire écho aux remises en questions vécues au cours de la décennie antérieure et à la refonte de leurs référentiels, prégnantes dans leur exercice quotidien. En outre, comme évoqué en première partie de la présente étude, certains aspects de leurs missions relatifs à cet attribut continuent de mobiliser les chercheurs, malgré les nouveaux dispositifs en vigueur. De plus, ces constats semblent aussi conformes aux classements globaux de l'attribut étudié résultant des études approfondies de l'AEG. En effet, les études de l'AEG antérieures à Albouaini (2011) classent, en moyenne, la nature de l'audit comme deuxième source d'AEG parmi cinq variables. D'ailleurs, pour Humphrey (1997), au Royaume-Uni, la nature de l'audit et le rôle de l'auditeur constituent l'un des deux éléments expliquant le mieux l'existence d'un AEG. Quant à l'indépendance, elle est classée troisième contre une quatrième position pour la compétence. Ainsi, notre constat d'une

première position paraît conforme à ces classements généraux. De plus, ces observations semblent aussi cohérentes au vu de celles d'Albouaini (2011).

Enfin, la très faible importance attribuée par les CAC à la communication de l'auditeur paraît conforme à la littérature de l'AEG dans le secteur privé. Le niveau d'importance enregistré, inférieur de plus de 8 points à celui constaté pour la moyenne des PP, reflèterait, possiblement, un très faible intérêt des CAC pour la communication, ce qui expliquerait une partie des griefs les concernant révélés par l'état de l'art. Ainsi, après avoir examiné la cohérence de nos résultats eu égard à la revue de littérature antérieure, nous souhaitons aborder les apports de notre étude.

3.2. Apports de l'étude

La première contribution de la présente étude réside dans la caractérisation du concept d'audit externe. En effet, nous en avons mis en lumière les quatre attributs principaux regroupés en trois attributs pour notre enquête. En outre, la majeure partie des travaux empiriques identifiés jusqu'alors dans le secteur public est dédiée à certains des attributs identifiés. Par conséquent, nous pensons avoir réussi à proposer un modèle d'analyse du concept d'audit original et global, soulignant les participations respectives des attributs du concept d'audit selon les perceptions des PP.

Le deuxième apport de notre étude réside, sur le plan méthodologique, dans la révélation dans le champ disciplinaire de la comptabilité, du contrôle et de l'audit, du potentiel d'un processus particulier de compréhension des décisions d'achat complexes : l'analyse conjointe, empruntée aux psychométriciens Luce et Tukey (1964). Celle-ci est massivement mobilisée en marketing, tant au plan de la recherche empirique que dans l'industrie, en particulier pour la mise au point de produits nouveaux (Cliquet, 2001 ; Green et Srinivasan, 1990 ; Liquet, 1995, 2001 ; Meyer-Waarden et Zeitoun, 2005 ; Wittink et Cattin, 1989 ; Wittink et al., 1994).

Ensuite, nous identifions également des apports institutionnels à la présente recherche. La mise en évidence d'une grille du système de valeurs relatif à l'audit par partie prenante nous paraît riche d'enseignements dans une visée de réflexion sur la reddition des comptes au sens large en réponse à un contexte en mutation. Ces connaissances nous paraissent pouvoir permettre notamment aux institutionnels d'orienter leurs efforts dans ce domaine, mais aussi aux auditeurs et aux membres de la profession comptable de mener une réflexion afin de guider leurs pratiques et leur communication. En particulier, la recherche en matière de nature et de qualité de l'audit ainsi que de communication de l'auditeur s'avère très riche. Or, au vu des constats ci-dessus, nous appelons de nos vœux à une orientation de travaux approfondis afin d'éclairer encore la notion de responsabilité de l'auditeur, cette notion se révélant prédominante pour les PP.

3.3. Limites et prolongements de l'étude

D'une part, nos travaux ne sont pas exempts de limites. Tout d'abord, notre étude comporte des limites classiques inhérentes aux méthodes quantitatives. Nous identifions notamment à ce titre l'absence d'aléa et le paradoxe de Condorcet relatif à la transitivité des ordres. Par ailleurs, notre échantillon (N=477), pour l'ensemble des PP du territoire national,

limite la représentativité de nos données et réduit la validité externe de notre étude. En effet, l'enquête auprès de certaines PP s'est avérée comporter d'importantes difficultés en particulier pour l'obtention de coordonnées ou au niveau des taux de réponse. Aussi, certaines PP ciblées s'avèrent-elles pas ou peu représentées.

De surcroît, certains des ancrages conceptuels mobilisés sont issus de travaux de recherche menés dans le secteur privé, dans le secteur public non local, et / ou sur d'autres territoires. Or, il convient de demeurer vigilants quant à la transférabilité des observations empiriques au niveau géographique, au vu de l'existence de possibles gaps spatiaux (Malsch et Gendron, 2011), ainsi qu'en matière de transposition de théories issues du secteur privé au secteur public (Berry et Wallace, 1986 ; Cristofoli et al., 2010 ; Nagy, 2001 ; Sanders, 1994 ; Streim, 1994 ; Zimmerman, 1977).

Par ailleurs, le choix de résoudre notre question de recherche en nous inscrivant dans la lignée de la pensée utilitariste constitue en soi une limite significative. En outre, comme le remarque Bourdieu (1972), nos travaux sont limités par la subordination à des intérêts politiques, phénomène qui « *commande très fortement à la fois la signification des réponses et la signification qui est donnée à la publication des résultats* ».

Ensuite, notre recherche, mobilisant un processus d'analyse conjointe, compte des limites liées à la méthode de collecte et de traitement des données. Notamment, l'enquête modifiée suite aux observations des experts n'a pas été soumise à nouveau aux mêmes experts de manière systématique. En outre, malgré les précautions prises notamment lors de la réalisation du processus d'expérimentation, nous ne considérons pas comme certaine l'indépendance des attributs identifiés préconisée par Wilkie et Pessemier (1973), Pras et Tarondeau (1981) et Liquet (2001). D'ailleurs, la recherche de l'indépendance des attributs a contribué à la décision de regroupement des notions de nature et de qualité de l'audit. Enfin, les différences entre le comportement effectif et le comportement en contexte expérimental ne peuvent totalement être supprimées par le processus d'analyse conjointe (Dubois et Quaghebeur, 1997), bien que la technique choisie soit celle qui présente la meilleure validité prédictive pour l'état de l'art en matière de prises de décisions complexes.

D'autre part, nous proposons des prolongements à cette étude en particulier en réponse aux limites susmentionnées. Parce que les techniques quantitatives souffrent de limites inhérentes, nous souhaitons prolonger la présente recherche par des travaux mobilisant des méthodes qualitatives pour comprendre en profondeur les mécanismes interrogés. D'ailleurs, le contexte d'expérimentation volontaire de la certification des comptes, instaurée par la loi n°2015-991 du 07 août 2015 portant Nouvelle organisation territoriale de la République, nous semble propice à ces travaux. En outre, une analyse une analyse longitudinale des importances accordées aux attributs de l'audit par les PP et de leurs préférences. Nous avons ainsi la volonté d'éclairer nos résultats par des données approfondies et de solidifier la pertinence et la validité externe des résultats déjà obtenus par le processus d'analyse conjointe. Egalement, il nous appartient de finaliser la présente recherche par l'analyse et la présentation à la communauté scientifique des préférences des PP entre les trois types d'audit identifiés en contexte public local et ce, d'autant plus que le législateur ne s'est pas prononcé dans le cadre de la loi n°2015-991. Enfin, le système de valeurs d'importances attaché aux différents attributs de l'audit nous semble devoir être testé auprès des PP en contexte privé, s'agissant possiblement d'observations susceptibles d'orienter les efforts de recherche et de régulation.

BIBLIOGRAPHIE

Articles

Abdel-Khalik, A.R. (2002). Reforming corporate governance post Enron: Shareholders' Board of Trustees and the auditor. *Journal of Accounting and Public Policy* 21 (1): 97–103.

Alleyne, P., Howard, M. (2005). An exploratory study of auditor's responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal,* 20 (3): 284–303.

Alpert, M.I. (1980). Unresolved issues in identification of determinant attributes. *Advances in Consumer Research* 7, 83–88.

Anderson, B., Maletta, M., Wright, A. (1998). Perceptions of auditor responsibility: Views of the judiciary and the profession. *International Journal of Auditing* 2: 215–232.

Apostolou, N., Crumbley, D.L. (2008). Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud: A Possible Shift. *The CPA Journal* 78 (2): 32.

Arnaboldi, M., Lapsley, I. (2010). Asset management in cities: polyphony in action? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23 (3): 392–419.

Auty, S. (1995). Using conjoint analysis in industrial marketing: The role of judgment. *Industrial Marketing Management* 24 (3), 191–206.

Balachandran, B.V., NAGA Nagarajan RAJAN, N.J. (1986). Imperfect information, insurance, and auditors' legal liability. *Contemporary Accounting Research* 3 (1): 281–301.

Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G., Smith, C.H. (1977). Uncovering corporate irregularities : are we closing the expectations gap? *The Journal of Accountancy* 144: 243-250.

Bazerman, M.H., Moore, D. (2011). Is it time for auditor independence yet? *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5), 310–312.

Berry, L.L., Wallace, W.A. (1986). Governmental auditing research : an analytic framework, assessment of past work and future directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 2: 89–115.

Bertin, E., Jaussaud, J., Kanie, A. (2002). Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (numéro spécial – mai) : 117–138.

Best, P.J., Buckby, S., Tan, C. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal* 16 (3): 134–144.

Bettman, J.R., Luce, M.F., Payne, J.W. (2000). Processus de choix construit du consommateur. *Recherche et Applications En Marketing* 15 (2): 81-124.

Bridges, J.F.P., Hauber, A.B., Marshall, D., Lloyd, A., Prosser, L.A., Regier, D.A., Johnson, F.R., Mauskopf, J. (2011). Conjoint Analysis Applications in Health—a Checklist: A Report of the ISPOR Good Research Practices for Conjoint Analysis Task Force. *Value in Health* 14, 403–413.

Burrowes, A.W., Kastantin, J., Novicevic, M.M. (2004). The Sarbanes-Oxley Act as a hologram of post-Enron disclosure: a critical realist commentary. *Critical Perspectives on Accounting* 15 (6-7): 797–811.

Carcello, J., Hermanson, R.H., McGrath, N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (1) : 7-24.

Carcello, J.V., Neal, T.L. (2003). Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following "New" Going-Concern Reports. *The Accounting Review* 78 (1), 95–117.

Carmichael, D.R., Swieringa, R.J. (1968). The compatibility of auditing independence and management services-An identification of issues. *The Accounting Review* 43 (4): 697–705.

Carnegie, G.D., Napier, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society* 35 (3), 360–376.

Chowdhury, R., Innes, J. (1998). A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh. *International Journal of Auditing* 2 (3): 247 – 261.

Ciesielski, J.T., Weirich, T.R. (2012). A New Audit Report. *The CPA Journal* (February): 11–14.

Clarkson, M.E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *Academy of Management Review 20 (1)*: 92–117.

Cohen, J.B., Fishbein, M., Ahtola, O.T. (1972). The Nature and Uses of Expectancy-Value Models in Consumer Attitude Research. *Journal of Marketing Research* 9 (4): 456–460.

Cristofoli, D., Ditillo, A., Liguori, M., Sicilia, M., Steccolini, I. (2010). Do environmental and task characteristics matter in the control of externalized local public services? Unveiling the relevance of party characteristics and citizens' offstage voice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23 (3): 350–372.

DeAngelo, L.E., 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3), 183–199.

De Martinis, M., Aw, A., Meng Kim, E. (2000). An Examination of the Audit Expectations Gap in Singapore. *Asian Review of Accounting* 8 (1): 59-82

Dewing, I.P., Russell, P.O. (1997). Models for the regulation of UK company audit. *Managerial Auditing Journal* 12 (6) : 271–280.

DeZoort, F.T., Holt, T., Taylor, M.H. (2012). A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments. *Accounting, Organizations and Society* 37 (8), 519–533.

Dixon, R., Mousa, G.A., Woodhead, A.D. (2004). The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the auditing financial profession. *Accounting Forum* (28), 119–138.

Downer, J. (2011). On audits and airplanes: Redundancy and reliability-assessment in high technologies. *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5), 269–283.

Epstein, M.J., Geiger, M.A. (1994). Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap. *Journal of Accountancy* 177 (1): 60.

Fadzly M., Ahmad Z., (2004) Audit expectation gap: The case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), 897 – 915.

Farrell, F.R., Franco, J.R. (1999). The Role of the Auditor in the Prevention and Detection of Business Fraud: SAS No. 82. *Western Criminology Review,* 2 (1): 1-11.

Fischer, M.J. (1996). "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society* 21(2): 219–242.

Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36 (4): 345–368.

Friedberg, A., Lutrin, C. (2005). State Audits in the United States. Journal of Public Budgeting, *Accounting & Financial Management* 17 (1): 1–32.

Gay, G., Schelluch, P., Baines, A. (1998). Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal 11 (4)*, 472–494.

Geiger, M.A., Taylor, P. (2003). CEO and CFO certifications of financial information. *Accounting Horizon* 17 (4), 357–368.

Gendron, Y., Cooper, D.J., Townley, B., (2011). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 14 (3): 278-310.

Gonthier-Besacier, N. (2006). Le rapport d'opinion des auditeurs : une revue de la littérature. *La Revue Du Financier (*162), 6–23.

Gonthier-Besacier, N. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 18 (2), 33–72.

Gonthier-Besacier, N. (2001). Une mesure de l'impact de la reformulation du rapport général des commissaires aux comptes. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 7 (1) : 161–182.

Gonthier-Besacier, N., Bédard, J., Schatt, A. (2014). An Empirical Study of the Consequences of Key Audit Matters Disclosed in the Audit Report. 35ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.

Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18 : 33-72.

Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability… and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. *Accounting, Organizations and Society* 35(1): 47–62.

Green, P.E., Goldberg, S.M., Montemayor, M., 1981. A Hybrid Utility Estimation Model for Conjoint Analysis. *Journal of Marketing* 45 (1), 33–41.

Green, P.E., Rao, V.R. (1971). Conjoint Measurement for Quantifying Judgmental Data. *Journal of Marketing Research VIII*, 355–363.

Green, P.E., Srinivasan, V. (1978). Conjoint Analysis in Consumer Research: Issues and Outlook. *Journal of Consumer Research* 5 (2), 103–123.

Green, P.E., Srinivasan, V. (1990). Conjoint Analysis in Marketing: New Developments with Implications for Research and Practice. *Journal of Marketing* 54, 3–19.

Guillot-Soulez, C., Soulez, S. (2011). L'analyse conjointe : présentation de la méthode et potentiel d'application pour la recherche en GRH. *Revue de gestion des ressources humaines* 2 (80), 33–44.

Guiral-Contreras, A., Gonzalo-Angulo, J.A., Rodgers, W. (2007). Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions. *Accounting & Finance* 47(2): 285–304.

Hottegindre, G., Lesage, C. (2009). Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 15 (2), 87–112.

Howard, S. (2005). Fighting corporate fraud: the new combatants. *Corporate Governance Advisor* 13 (2): 17–20.

Humphrey, C. (2008). Auditing research: a review across the disciplinary divide. Accounting, Auditing & Accountability Journal 21 (2): 170–203.

Humphrey, C., Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting* 1 (3): 217–238.

Humphrey, C., Moizer, P., Turley, S. (1993). The Audit Expectation Gap in Britain: *An Empirical Investigation. Accounting and Business Research* 23, 395–411.

Innes, J., Brown, T., Hatherly, D. (1991). The Audit Expectations Gap. A UK Perspective on the Expanded Audit Report. Discussion Paper. Dundee University.

Jamal, K., Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality? *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5), 284–292.

Jeacle, I., Carter, C. (2011). In TripAdvisor we trust: Rankings, calculative regimes and abstract systems. *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5), 293–309.

Jenkins, J., Krawczyk, K. (2001). The Influence Of Nonaudit Services On Perceptions Of Auditor Independence. Journal of Applied Business Research 17 (3): 73–78.

Jeppesen, K.K., (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review* 7 (3): 517–539.

Johnson, R.M. (1974). Trade-off Analysis of Consumer Values. *Journal of Marketing Research* 11 (2), 121–127.

Johnson, R.M. (1976). "Beyond Conjoint Measurement: a Method of Pairwise Trade-Off . Analysis". *Advances in Consumer Research* 3: 353–358.

Johnson, G.G., Rudesill, C.L. (2001). An investigation into fraud prevention and detection of small businesses in the United States: responsibilities of auditors, managers, and business owners. *Accounting Forum* 25 (1): 56–78.

Keasey K., Wright M. (1993). Issues in Corporate Accountability and governance. *Accounting and Business research* 2 (91a): 291–303.

Kelly, A.S., Mohrweis, L.C. (1988). Bankers' and investors' perceptions of the auditor's role in financial statement reporting: The impact of SAS No. 58. *Auditing A Journal of Practice & Theory* 9 (1): 87-92.

Koh, H.C., Woo, E.-S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal* 13, 147–154.

Kruskal, J.B. (1965). Analysis of Factorial Experiments by Estimating Monotone Transformations of the Data. *Journal of the Royal Statistical Society*. Series B (Methodological) 27 (2), 251–263.

Lee, T.H., Azham, M.A. (2008). The audit expectation gap: A review of the contributing factors. *Journal of Modern Accounting and Auditing* 4 (8): 39.

Lee, T., Stone, M. (1995). Competence and Independence: The Congenial Twins of Auditing? *Journal of Business Finance & Accounting* 22 (8): 1169–1177.

Leung, P., Chau, G. (2001). The Problematic Relationship between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence from Hong Kong. *Advances in International Accounting* 14: 181–200.

Lin Z.J., Chen F. (2004), An Empirical Study of Audit Expectation Gap In the People's Republic of China, *International Journal of Auditing*, 8, 93 – 115.

Lowe, D.J. (1994). The Expectation Gap in Legal System: Perception Differences Between Auditors Judges. *Journal of Applied Business Research* 10 (3): 39.

Louviere, J.J. (1988). Conjoint Analysis Modelling of Stated Preferences: A Review of Theory, Methods, Recent Developments and External Validity. *Journal of Transport Economics and Policy* 22 (1), 93–119.

Louviere, J.J., Woodworth, G. (1983). Design and Analysis of Simulated Consumer Choice or Allocation Experiments: An Approach Based on Aggregate Data. *Journal of Marketing Research* 20 (4), 350–367.

Luce, R.D., Tukey, J.W. (1964). Simultaneous conjoint measurement: a new type of fundamental measurement. *Journal of Mathematical Psychology* 27.

Malsch, B., Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society* 36 (7), 456–476.

Mancino, J. (1997). The auditor and fraud. *Journal of Accountancy* 183 (4): 32–36.

Manson, S., Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600 auditor's reports on financial statements. *British Accounting Review* 33 (2): 113-136.

Masson, G., De L'Epine, C. (1996). Audit : une profession en péril ? *Ethique et enterprises, (6) : 5–16.*

McEnroe, J.E., Martens, S.C. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap.". *Accounting Horizons* 15 (4): 345–358.

McNair, C.J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society* 16 (7): 635–653.

Mennicken, A. (2010). From inspection to auditing: Audit and markets as linked ecologies. *Accounting, Organizations and Society* 35 (4-5): 334–359.

Meyer-Waarden, L., Zeitoun, H. (2005). Une comparaison empirique de la validité prédictive de la méthode de composition, de l'analyse conjointe et de l'analyse conjointe hybride. *Recherche et Applications en Marketing* 20 (3), 39–58.

Mitchell, R., Agle, B., Wood, D. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really account. Academy of Management Review 22 (4): 853-886.

Mizrahi, S., Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example. *International Journal of Auditing* 11 (3), 187–210.

Monroe, G.S., Woodliff, D.R. (1993). The Effect of Education on the Audit Expectation Gap. *Accounting & Finance* 33 (1): 61–78.

Morin, D. (2003). Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal* 18 (1): 19–30.

Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (6), 718–750.

Myers, J.H., Alpert, M.I. (1968). Determinant Buying Attitudes: Meaning and Measurement. *Journal of Marketing* 32: 13–20.

Lightbody, M. (2000). Environmental Auditing: The Audit Theory Gap. SSRN Scholarly Paper No. ID 232462. Social Science Research Network, Rochester, New-York.

Parasuraman, A., Zeithaml, V.A., Berry, L.L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing* 49 (4), 41-50.

Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 17 (1), 37–65.

Power, M.K. (2011). Assurance worlds: Consumers, experts and independence. *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5): 324–326.

Power, M.K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 2(4): 379–394.

Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society* 21 (2-3): 289–315.

Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, Organizations and Society* 34 (6-7): 849–855.

Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (2), 31–58.

Radcliffe, V.S. (2008). Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting* 19 (1): 99–126.

Rao, V.R., Winter, F.W. (1978). An Application of the Multivariate Probit Model to Market Segmentation and Product Design. *Journal of Marketing Research* 15 (3), 361.

Reynolds, J.K., Francis, J.R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decision. *Journal of Accounting and Economics* 30 (3): 375-400.

Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (3): 277–298

Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review* 15 (2): 153–179.

Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (1) : 151–174.

Rivière-Giordano, G. (2007). Comment crédibiliser le reporting sociétal ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (2) : 127.

Rosenberg, M.J. (1956). Cognitive structure and attitudinal affect. *The Journal of Abnormal and Social Psychology* 53, 367–372.

Sanders, G.D. (1994). Tiebout migrants and the median voters as users of accounting information. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 8: 137–155.

Sharma, D., Sidhu, J. (2001). Professionalism vs Commercialism: The Association Between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal of Business Finance & Accounting* 28 (5-6): 595–630.

Shapiro, S.P. (1987). The Social Control of Impersonal Trust. *American Journal of Sociology* 93 (3): 623–658.

Shockley, R.A. (1981). Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review* 56 (4), 785–800.

Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap : some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting* 9 (3): 299–330.

Specht, L., Sandlin, P. (2004). Auditor Perceptions Of SAS 99: Do Two Expectation Gaps Still Exist? *Journal of Applied Business Research* 20 (4): 25-32.

Suddaby, R., Gendron, Y., Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3-4), 409–427.

Sweeney, J.T., Roberts, R.W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3-4): 337–352.

Taylor, M.H., DeZoort, F.T., Munn, E., Thomas, M.W. (2003). A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting Horizons* 17 (3): 257–266.

Vernette, É., 1987. Identifier les attributs déterminants: une comparaison de six méthodes. *Recherche et Applications en Marketing* 2, 1–21.

Wang, R.Y., Strong, D.M. (1996). Beyond accuracy : what data quality means to data consumers. *Journal of Management Information Systems* 12, 5–34.

Warming-Rasmussen, B., Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services- an external user perspective. European Accounting Review 7 (1): 65–82.

Watts, R., Zimmerman, J. (1981). The Markets for Independence and Independent Auditors (Working Paper Series no. GPB 80-10). Graduate School of Management - The University of Rochester.

Wilkie, W.L., Pessemier, E.A., 1973. Issues in Marketing's Use of Multi-Attribute Attitude Models. *Journal of Marketing Research* 10 (4), 428–441.

Windsor, C.A., Ashkanasy, N.M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society* 20 (7-8): 701–720.

Wittink, D.R., Cattin, P. (1989). Commercial Use of Conjoint Analysis: An Update. *Journal of Marketing* 53 (3), 91–96.

Wittink, D.R., Vriens, M., Burhenne, W. (1994). Commercial use of conjoint analysis in Europe: Results and critical reflections. *International Journal of Research in Marketing* 11 (1), 41–52.

Zaid, O.A. (1997). Could Auditing Standards Be Based on Society's Values? *Journal of Business Ethics* 16 (1): 1185–1200.
Zikmund, P.E. (2008). Reducing the Expectation Gap. The CPA Journal 78 (6): 20-24.
Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research* 15 (Supplement): 107–144.

Ouvrages

Commission Européenne (2010). Livre Vert : Politique en matière d'audit: les leçons de la crise. Bruxelles.
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (2007). La responsabilité civile du commissaire aux comptes. Collection Etudes Juridiques. CNCC services. Paris : Département édition.
Engel, J.F., Blackwell, R.D. (1978). *Consumer Behavior*. Holt, Rinehart and Winston, Hinsdale, Ill.
Fishbein, M. (1967). *Readings in attitude theory and measurement*. Oxford : Oxford Wiley.
Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing : an introduction*. Houndmills UK : Mac Millan Education.
Hudaib, M., Haniffa, R. (2007). An Empirical investigation of Audit Perceptions Gap. 3ème édition. Sherer M. and Turley S.
Pomeranz, F., Cancellieri, A. J., Stevens, J. B., Savage, J. L. (1976). Auditing in the public sector: efficiency, economy, and program results. Warren, Gorham & Lamont.
Porter, B. (1997). Auditors' responsibilities with respect to corporate fraud: a controversial issue. In Current Issues in Auditing, 3ème édition (Sherer, M., Turley, S.). London: Paul Chapman Publishing Ltd. 31-55.
Porter, B., Hatherly, D., Simon, J. (1996). Principles of external auditing. Hoboken, NJ : Wiley Editions.
Power, M. (2000). The audit implosion: regulating risk from the inside. Ed. Institute of chartered accountants in England and Wales. (CICAEW).
Pras, B., Tarondeau, J.-C. (1981). *Comportement de l'acheteur*. Sirey.
Streim, H. (1994). Supreme auditing institutions in a agency-theoretic context. In Perspectives on performance measurement and public sector accounting (BUSCHOR, E., SCHEDLER, K.). Haupt: 325-344.

Textes de lois, Normes d'exercice professionnel et avant-projets de lois

Assemblée Nationale Française (2015). Loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République. Disponible sur le site : http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/8/7/RDFX1412429L/jo/texte

Chapitres dans un ouvrage collectif

Cliquet in Jolibert, A. (2001). *Les grands auteurs en marketing*. Management et société Eds.
Mikol, A. (2009). Formes d'audit. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Colasse, B., Capron, M., Pochet, C., Richard, J., Quarel-Lanoizelée, F., Scheid, J.C.). Paris : Economica, 841-850.

Thèses

Albouaini, K. (2011). Contribution à la compréhension de l'Audit Expectation Gap dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise élargie: le cas du commissariat aux comptes dans le contexte français. Doctorat en sciences de gestion, Pau. Université de Pau et des Pays de l'Adour.

Bertin, E. (1999). La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation. Doctorat es sciences de gestion. Bordeaux : Université de Bordeaux 4.

Carassus, D. (2002). L'audit externe des villes et de leurs satellites: contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local. Doctorat en sciences de gestion, Pau. Université de Pau et des Pays de l'Adour.

Friedberg, A. (1985). Public Auditing in the Margins of the Public Administration in Israel. Doctorat es Sciences Politiques. Jérusalem : Université Hébraïque.

Gonthier-Besacier, N. (1996). Une contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit. Doctorat es science de gestion. Paris : Université Paris 9.

Mat Daud, Z., (2007). The Study Of The Audit Expectations Gap In The Public Sector Of Malaysia. Doctorat es sciences de gestion. Stirling: University of Stirling.

Portal, M. (2009). La qualité de la certification dans les institutions supérieures d'audit. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université de Poitiers.

Soltani, B. (1992). Le contenu informationnel des rapports d'audit pour les marchés financiers et les institutions financières. Doctorat es sciences de gestion. Paris : Paris 9.

Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

Abbadi, A. (2014). Place de l'opinion d'audit légal dans les missions d'analyses financières. 13ème Conférence Internationale de Gouvernance, Dijon.

Acevedo, A. (2005). How Sarbanes-Oxley Should Be Used to Expose the Secrets of Discretion, Judgment, and Materiality of the Auditor's Report. DePaul Bus. & Comm. L.J. 4, 1.

Antheaume, N. (2004). Aux origines de l'obligation de publier des informations sociales et environnementales : le cas de la loi NRE en France. 25ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

Asare, S.K., Wright, A.M. (2012). Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons* 26 (2): 193–217.

Bénavent, C. (1994). L'analyse conjointe et ses applications en marketing. Note pédagogique équipe de Recherche en marketing.

Ben Saad, E., Lesage, C. (2009). Perception de l'indépendance de l'auditeur : analyse par la théorie d'attribution. 30ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Bertin, E. (2004). Réflexions sur la compétence en audit. Papier de recherche n° 119. Université de Tours.

Bosc, P., Cholvy, L., Dubois, D., Mouaddib, N., Pivert, O., Prade, H., Raschia, G., Rousset, M.-C. (2002). Les informations incomplètes dans les bases de données et en intelligence artificielle. Actes des deuxièmes assises nationales du GdR I3, 1–30.

Bourdieu, P. (1972). L'opinion publique n'existe pas. Exposé, Noroit (Arras). Paru en janvier 1973. Les temps modernes (318) : 1292-1309.

Canadian Institute of Chartered Accountants (1988). Report of the commission to study the public's expectations of audits. Ernst & Young.

Collins, L. (1991). Le modèle français d'audit légal n'est-il pas le meilleur ? 12ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Jouy en Josas.

Davison, J., Warren, S. (2009). Imag[in]ing Accounting and Accountability. Accounting, Auditing & Accountability Journal 22 (6): 845–857.

De Beelde, I., Cooreman, S., Leydens, H. (1999). Expectations of users of financial information with regard to the tasks carried out by auditors. Research Paper. Department of Accounting and Management Control, Faculty of Economics and Business Studies, University of Ghent, Belgium.

Dieter G.J. et De Gager H. (1993), « audit expectation gap in the Republic of South Africa », School of Accountancy Research series, Research report 1993.

Dubois, B., Quaghebeur, A. (1997). Les consommateurs font-ils ce qu'ils disent ? 13ème congrès de l'Association Française de Marketing, Toulouse : 891-919.

Hasan, M., Roebuck, P.J., Simnett, R. (2003). An Investigation of Alternative Report Formats for Communicating Moderate Levels of Assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 171–187

Hronsky, J.F. (1998). Signs, codes and communication: the semiotic of audit report.

Huber, J. (1997). What we have learned from 20 years of Conjoint Analysis. Research Paper Series, Sawtooth Software.

Lande, E., Portal, M., Morin, D. (2014). How do Parliamentarians represent Legislative Auditors. XVIII IRSPM Conference, Ottawa.

Mikol, A. (2004). La compétence du commissaire aux comptes et la loi de 1966. 25ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

Nagy, J. (2001). The emergence of the public sector expectations gap. Collected papers of APIRA Adelaide 2001, 1–31.

Porter, B., Ó Hogartaigh, C., Beskerville, R. (2009). Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) & American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Scannapieco, M., Batini, C. (2004). Completeness in the Relational Model: a Comprehensive Framework, in: Proceedings of the Ninth International Conference on Information Quality (ICIQ-04). 333–345.

Schelluch, P., Gay, G. (2006). Assurance Provided By Auditors Reports on Prospective Financial Information: Implications for the Expectation Gap. SSRN Scholarly Paper No. ID 938836. New-York: Social Science Research Network, Rochester.

Siddiqui, J., Nasreen, T. (2005). Audit expectation gap in Bangladesh: perceptual differences between accounting professionals and students. Working Paper Series. Department of Accounting & Information, Systems. Dhaka : Faculty of Business Studies, University of Dhaka.

Tiron Tudor, A. (2006). Concept Of Control Within The Public Entity - Romania Case Study. 14th NISPAcee Annual Conference, Ljubljan.

Woodliff, D.R. (1995). An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap. University of Western Australia.

Sites internet
