



## **L'audit financier en contexte territorial : vers un audit de performance de la gestion locale ?**

Marie Caussimont, David Carassus

### **► To cite this version:**

Marie Caussimont, David Carassus. L'audit financier en contexte territorial : vers un audit de performance de la gestion locale ?. Colloque de l'Association Francophone de Comptabilité, de Contrôle et d'Audit (AFCCA), May 2015, Toulouse, France. hal-02141946

**HAL Id: hal-02141946**

**<https://univ-pau.hal.science/hal-02141946>**

Submitted on 11 Dec 2020

**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.

***L'AUDIT FINANCIER EN CONTEXTE  
PUBLIC TERRITORIAL : VERS UN AUDIT  
LEGAL DE PERFORMANCE DE LA GESTION  
LOCALE ?***

**CAUSSIMONT Marie, CARASSUS David**

Résumé : Cette étude aborde la question du modèle d'audit financier adapté au contexte public des collectivités territoriales, sur fond de réflexion du législateur sur la certification de leurs comptes. Une revue de littérature des pratiques internationales d'audit externe territorial vise à en établir une typologie. Une analyse conjointe, méthodologie quantitative empruntée au marketing, permet, par le calcul et l'analyse de valeurs de préférence, d'affirmer pour cinq parties prenantes un rejet des contrôles des CRC en vigueur, du type d'audit envisagé (CAC), et une préférence pour un audit de nature anglo-saxonne. Au-delà, les résultats nous renseignent sur le système de valeurs des répondants. L'analyse contribue à orienter la réflexion actuelle en matière de modalités d'audit à envisager.

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

Abstract : This study addresses the issue of the financial audit model for the public local authorities, as legislator is currently deliberating their accounts certification. A related typology is searched through literature review of various international practices in local government's audit. A conjoint analysis -a quantitative methodology borrowed from the marketing field- allows the authors, through calculation and analysis of preference values, to assert that five stakeholders' groups reject CRC checks in place, the type of audit considered by legislator (private auditing) and prefer for an Anglo-Saxon type of public audit. In addition, the results inform us about the respondents' value system. The analysis helps to direct current reflection in the field of regarded audit procedure.

Keywords :

Audit's nature ; auditors' liability ; auditors' communication ; local governments ; conjoint analysis

Dans un contexte marqué par des tensions financières et la poursuite du processus de décentralisation, la certification des comptes des collectivités locales fait actuellement l'objet de nouveaux débats. Une transposition au contexte public local du dispositif mis en œuvre dans les entités bénéficiant d'une décentralisation technique est envisagée par le législateur (avant projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique, déposé par le Gouvernement au Sénat le 10 avril 2013), qui s'analyse en un transfert des modalités d'audit déjà mobilisées dans le secteur privé. Or, si les enjeux de cette question apparaissent importants dans le cadre de la réforme territoriale actuelle, l'application de cette certification n'a pas fait à notre connaissance l'objet d'études empiriques préalables sur ce terrain. La question de cette recherche est ainsi la suivante : Quel type d'audit financier est adapté au contexte public local ?

Dans cette étude, nous souhaitons, par conséquent mobiliser le concept d'audit externe (Bethoux et al., 1986 ; Keasey et Wright, 1996 ; Joras, 1997 ; Mikol, 2000 ; Piot, 2005 ; Francis, 2011), et identifier les caractéristiques qui lui sont attribuées par la littérature empirique. Dans le contexte privé, et dans le cadre de la théorie des parties prenantes, l'audit est ainsi perçu comme une notion élargie axée sur la relation de l'entreprise avec la société (Evan et Freeman, 1990). En effet, il apparaît que, dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps de vérifier (Robertson 1993). L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social* » (Flint

1988), ou comme une forme de contrat social (Gaa 1992). Par ailleurs, le concept d'audit externe nous apparaît éclairé par le cadre empirique de l'*audit expectation gap* ou AEG (Scheid 1991 ; Humphrey 1997 ; Porter 1993 ; Dunn 1996 ; Gonthier-Besacier 1998, 2000, 2006 ; Masson et De L'épine 1996 ; Koh et Woo 1998 ; McEnroe et Marin 2001 ; Power 2003 ; Hottegindre et Lesage 2009 ; Sikka 2009 ; Suddaby et al. 2009 ; Malsch et Gendron 2011 ; Bazerman et Moore 2011 ; DeZoort et al. 2012).

Une étude comparative internationale de la littérature afférente aux pratiques d'audit et de contrôle externes transposables ou applicables au sein des collectivités territoriales nous permet alors d'identifier trois types d'audit et de contrôles : le commissariat aux comptes ou CAC (Carassus et Semelin 2009 ; Richardson 2009 ; Roscoe et Howorth 2009 ; Albouaini 2011), l'audit externe territorial anglo-saxon (Deis et Giroux 1992 ; Lande 1994a, 1994b ; Dunn 1996 ; Thorne et al. 2001 ; Nagy 2001 ; Power 2003 ; Barksjö et Mohlin 2005 ; Skærbæk 2009 ; Shaoul et al. 2010 ; Bo et Luu 2011), et les contrôles tels que ceux pratiqués en France par les Chambres Régionales des Comptes ou CRC (Boyer et de Castelnau 1997 ; Lande 2002, 2006 ; Carassus 2009 ; Huby 2011 ; Bo et Luu 2011) éclairés par les études relatives à la Cour des Comptes (Portal 2009, 2011 ; Morin 2011). La littérature nous conduit à étudier certaines de leurs caractéristiques comme constitutives d'éléments clés de ces types d'audit, en particulier celles relevant de la notion de qualité de l'audit et des ses deux composantes au sens de DeAngelo (1981) - à savoir l'indépendance de l'auditeur et sa compétence, objets de nombreuses études (Shockley 1981 ; Watts et Zimmerman 1981 ; Humphrey 1997 ; Prat dit Hauret 2003 ; Power 2003 ; Koch et Schmidt 2010 ; Jamal et Sunder 2011 ; Portal 2009, 2011 ; DeZoort et al. 2012) -, de la notion de nature de l'audit (Humphrey 1997 ; Mikol 2000 ; Thorne et al. 2001 ; Piot 2008 ; Sikka 2009 ; Broye 2009 ; Edgley et al. 2010 ; Portal 2009, 2011), de la notion de responsabilité de l'auditeur (Humphrey 1997 ; Carassus et Cormier 2003 ; Porter et Gowthorpe 2004), et enfin du concept de communication de l'auditeur (Humphrey 1997 ; Hronsky 1998 ; Carcello et al. 2003 ; Gonthier-Besacier 2006).

Afin d'opérationnaliser l'adaptation de l'audit externe aux collectivités territoriales, une étude quantitative a été menée pour caractériser ce concept. La méthodologie d'analyse conjointe a été retenue. Consistant en un protocole expérimental (Liquet 2001), cette technique a été empruntée aux psychométriciens Luce et Tukey (1964). Son potentiel pour le marketing a été révélé par Green et Rao (1971), et elle s'impose tant au plan de la recherche empirique que des mobilisations dans l'industrie pour la mise au point de services nouveaux et la compréhension des décisions d'achat complexes (Wittink et Cattin 1989 ; Green et Srinivasan 1990 ; Wittink, Viens et Burhenne 1994 ; Liquet 1995, 2001 ; Cliquet in Jolibert 2001 ; Meyer-Waarden et Zeitoun 2005). Les finalités opérationnelles de cette étude consistent, d'une part, à fournir aux collectivités des informations sur les niveaux respectifs d'importances des caractéristiques étudiées de l'audit pour les différentes parties prenantes, et, d'autre part, sur leurs préférences en matière de modalités de l'audit, permettant par là même d'identifier les possibles objets de compromis, d'en déduire le type d'audit global le mieux adapté aux attentes des parties prenantes – celui-ci pouvant consister en un type d'audit hybride des solutions existantes actuellement -, et par conséquent les actions prioritaires pour satisfaire ces attentes.

L'intérêt de cette recherche est ainsi double. Tout d'abord, nous souhaitons apporter un éclairage conceptuel et théorique sur l'audit externe et en montrer la pertinence dans le milieu

public local. Ensuite, l'identification des concepts importants pour les parties prenantes et de leurs préférences, en éclairant leurs processus de décision et de possibles voies de compromis, vise à fournir des éléments de réflexion quant aux possibilités d'évolution des contrôles des collectivités locales, et plus largement autour des pratiques organisationnelles.

Dans ce cadre, une première partie de notre étude est consacrée à présenter théoriquement le cadre d'analyse de l'audit externe des collectivités territoriales et ses caractéristiques possibles. A l'issue de cette partie, nous proposons un modèle de recherche et formulons deux hypothèses guidant nos travaux. Dans une seconde partie, nous présentons la méthodologie quantitative retenue consistant en un processus d'analyse conjointe, ainsi que le plan d'expérience et les modalités de recueil des données mobilisés. Une troisième partie présente, elle, les analyses effectuées sur les données récoltées au cours de notre enquête. A l'aide des résultats obtenus, nous répondons à nos hypothèses et à notre question de recherche, puis afin de parvenir à un éclairage sur un type d'audit adapté au contexte public territorial nous les discutons pour mettre en valeur les apports théoriques et managériaux identifiés.

## **I – PRÉSENTATION DU CADRE D'ANALYSE DE L'AUDIT EXTERNE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES : D'UN CONCEPT MULTI COMPOSANTES A UNE ETUDE MOBILISANT TROIS ATTRIBUTS**

Cette partie théorique est consacrée à présenter le concept d'audit externe, ainsi que les différentes composantes latentes retenues préalablement à la conception de notre enquête. Ainsi, nous envisageons le type d'audit adapté à notre contexte comme un construit représentant une modélisation d'un ensemble de perceptions des parties prenantes. Afin de proposer un type d'audit global correspondant au milieu public local, les choix théoriques de cette étude ont conduit à une appréhension théorique de l'audit externe comme un concept multi composantes. Chacun d'entre eux ayant fait l'objet d'une littérature très abondante, nous n'abordons ci-après la définition de ces concepts que de façon succincte. Ensuite, nous proposons un modèle de recherche axé sur trois des attributs de l'audit identifiés au préalable.

### **1.1 D'un concept multi composantes...**

La littérature (DeAngelo 1981 ; Bethoux et al. 1986 ; Casta et Mikol 1999 ; Power 2011 ; Francis 2011 ; DeZoort et al. 2012) identifie de nombreuses composantes à l'audit, dont se détachent la qualité de l'audit, sa nature, la responsabilité de l'auditeur et sa communication. Ces caractéristiques sont aussi identifiées de manière globale par Albouaini (2011) qui analyse ainsi le décalage pouvant exister entre les attentes et perceptions des parties prenantes à l'audit dans le contexte français.

#### *1.1.1 La qualité de l'audit*

De Angelo (1981) propose une définition de la qualité de l'audit considérée comme fondatrice par la littérature scientifique (Portal 2011). Elle définit la qualité des services d'audit comme la conjugaison de la probabilité qu'un auditeur découvre une erreur et de la probabilité qu'il la révèle. La première probabilité relève de la compétence. La seconde probabilité mesure l'indépendance de l'auditeur à l'égard d'un client donné. L'état de l'art

s'avère particulièrement riche concernant ces deux concepts (Schultz et Gusravson 1978 ; Watts et Zimmerman 1978, 1981, 1990 ; DeAngelo 1981 ; Shockley 1981 ; Burton et Fairfield 1982 ; Knapp 1985 ; Parasuraman, Zeithaml, et Berry 1985 ; Beck et al. 1988 ; Deis et Giroux 1992 ; Gaa 1992 ; Prat dit Hauret 2000, 2003 ; Thorne et al. 2001 ; Hunton et Rose 2008 ; McCracken, Salterio, et Gibbins, 2008 ; Piot 2008 ; Broye 2009 ; Hottegindre et Lesage 2009 ; Sikka 2009 ; Skaerbaek 2009 ; Suddaby et Gendron 2009 ; Portal 2009, 2011 ; Wang et Tuttle 2009 ; Carnegie et Napier 2010 ; Gendron et Spira 2010 ; Gibbins, McCracken, et Salterio 2010 ; Mennicken 2010 ; Schultz et al. 2010 ; Bazerman et Moore 2011 ; Downer 2011 ; Jamal et Sunder 2011 ; Jeacle et Carter 2011 ; Koch et Schmidt 2010 ; Malsch et Gendron 2011 ; Morin 2011 ; Perreault et Kida 2011 ; Power 2011 ; Degron 2012 ; DeZoort et Taylor 2012 ; Gonthier-Besacier 2012). Concernant l'indépendance, une distinction est proposée en particulier par Prat dit Hauret (2003) entre l'indépendance de faits et l'indépendance perçue.

### *1.1.2 La nature de l'audit*

La nature de l'audit recouvre de très nombreuses caractéristiques pour la littérature empirique, notamment l'objectif de l'audit, son objet et des éléments afférents à ses modalités dont le nombre et la richesse ne nous permettent pas une présentation exhaustive dans le présent document.

Les objectifs d'audit relèvent classiquement d'une mission d'assurance (Morse 1981 ; Wathelet 2000 ; Carassus 2002 ; Jamal et Sunder 2011 ; Power 2011), à laquelle peut s'ajouter selon les contextes une mission d'optimisation axée autour du concept de performance (Bethoux et al. 1986 ; Lande 1994a, 1994b ; Dunn 1996 ; Power 2003 ; Knechel 2007 ; Skærbæk 2009 ; Albouaini 2011 ; Jamal et Sunder 2011 ; Malsch et Gendron 2011 ; Morin 2011 ; DeZoort et al. 2012). Dans un contexte marqué par des scandales financiers, les objectifs d'audit ont fait, en particulier depuis la précédente décennie, l'objet de réformes significatives du cadre légal et réglementaire de l'audit à l'échelle internationale et nationale, et au sein de la communauté scientifique, en particulier autour de la question plus ancienne de la fourniture de services de non audit (Shockley 1981 ; Watts et Zimmerman 1981 ; Roscoe et Howorth 2009 ; Sikka 2009).

Par ailleurs, les textes légaux, réglementaires et normatifs en vigueur selon les territoires nationaux mettent en évidence des objets distincts, incluant notamment dans un cadre classique des états comptables et financiers, 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, ces objets faisant l'objet de développements infra.

Enfin, nous soulignons au titre des modalités de l'audit, qui constituent un vaste champ d'études scientifiques, la périodicité et la fréquence des interventions (Boyer et de Castelnau 1997 ; Carassus 2002 ; Mizrahi et Ness-Weisman 2007 ; Albouaini 2011), les aspects relatifs aux honoraires d'audit (DeAngelo 1981 ; Broye 2009 ; Sikka 2009 ; Thorne et al. 2001), les acteurs et les modes de désignation de l'auditeur (Prat dit Hauret 2003 ; Portal 2009).

### *1.1.3 La responsabilité de l'auditeur*

Dès 1997, Porter observe une forte demande de divulgation dans un contexte de scandales financiers au cours des cinq précédentes décennies. Les études empiriques

confirment dans leur majorité l'existence d'un *audit expectation gap* relatif à la perception de la responsabilité de l'auditeur concernant les fraudes (Farrell et Franco 1999 ; Alleyne et Howard 2005). Or, des auteurs considèrent qu'il existe un risque difficilement ou non réductible de non découverte d'anomalies impactant les états financiers, au vu de nombreux facteurs (Masson et De L'Epine 1996 ; Gay et al. 1998). En 2001, Johnson et Rudesill observent que les auditeurs externes considèrent que la responsabilité première relative aux fraudes relève des dirigeants de l'entité et de son audit interne.

La loi Sarbanes-Oxley (2002) fixe la répartition des responsabilités entre management de la structure auditée et auditeur, ce texte responsabilisant davantage les premiers (Geiger et Taylor 2003). Après la promulgation de ce dispositif, que, par sa certification de la fiabilité du contrôle interne, la responsabilité de l'auditeur arrive au second rang après celle du gouvernement d'entreprise.

#### *1.1.4 La communication de l'auditeur*

Parasuraman et al. (1985) ont développé un modèle de mesure de la qualité des services transcendant les différents types de services. Parmi les dix critères retenus, ils relèvent la notion de communication comme fondamentale, signifiant pour eux le fait de maintenir les clients informés dans un langage qu'ils peuvent entendre et comprendre. Leur étude montre un nécessaire ajustement du langage pour différents consommateurs, en augmentant le niveau de sophistication avec un client très éduqué et en parlant simplement avec un novice. Dans le secteur de l'audit, la reddition de comptes apparaît ainsi comme la seconde condition de mise en œuvre d'un audit (Geist 1981 ; Flint 1988). L'audit constitue alors un moyen privilégié de réponse à une obligation de communication de comptes, par le niveau de fiabilité et de confiance qu'il peut créer auprès de leurs utilisateurs.

La littérature répertorie le rapport d'audit parmi les variables explicatives de l'AEG (Humphrey et al. 1993 ; Hronsky 1998 ; Gay et al. 1998). Pour Hronsky (1998), la cause principale demeure dans l'absence de prise en compte et d'adaptation du rapport d'audit aux niveaux de connaissance très différents de tous les destinataires de ce document. Dans le même sens, Gonthier-Besacier (2006) recense des possibilités distinctes en matière de rapport d'audit, qualifié selon les cas d'ouvert, semi-ouvert ou fermé. Elle répertorie huit études portant sur l'effet sur l'AEG de l'introduction de changements au rapport d'audit, quant à son format et son contenu. Acevedo (2005) propose par exemple l'introduction de nouveaux éléments pour accroître sa valeur informative, dont certains vont dans le sens de l'étude de Carcello et al. (2003).

De nombreux autres critères et sous-critères de l'audit sont proposés par la littérature que nous ne pouvons pas développer dans la présente étude, mais les variables précitées apparaissent s'en détacher parmi les plus récurrentes et pertinentes pour représenter le type d'audit. Nous étudions à présent la question du choix d'un type d'audit adapté au contexte public territorial, et proposer un modèle de recherche et des hypothèses en réponse à notre question de recherche.

## **1.2 ...à une étude mobilisant trois attributs**

Notre étude propose de nous appuyer sur un recensement des possibles types d'audit en

contexte public territorial, afin de résoudre notre question de recherche. Après avoir identifié les caractéristiques d'un audit ou attributs, et les modalités d'attributs de celles-ci pour chaque type d'audit étudié, en réponse à notre question de recherche, nous formulons un modèle de recherche et les hypothèses y afférentes.

### *1.2.1 La question du choix d'un type d'audit adapté au contexte public territorial*

Notre question de recherche est, pour rappel, la suivante : Quel type d'audit financier est adapté au contexte public local ? Pour répondre à cette question, nous avons procédé à une étude comparative des pratiques d'audit et de contrôle externe des collectivités territoriales en France, aux Etats-Unis, au Canada, au Royaume-Uni en particulier, fondée sur la littérature scientifique illustrée par la prise de connaissance des référentiels législatifs, réglementaires et normatifs d'audit. Il en ressort trois grands types d'audit et de contrôles : le commissariat aux comptes (CAC) issu du privé et dont le champ a connu de récents élargissements à certaines entités du secteur public, l'audit externe territorial en vigueur dans les pays anglo-saxons, et les contrôles pratiqués en France par les CRC (relativement proches de ceux pratiqués dans d'autres pays de l'Union Européenne). Il est à noter que, si des particularités intéressantes ont pu être soulignées par la littérature scientifique au sein de chacun de ces types d'audit, ces types d'audit présentent une homogénéité de certaines de leurs caractéristiques identifiées comme essentielles.

Tout d'abord, les trois types d'audit présentent pour le courant de littérature majoritaire, et ce de par leurs acteurs notamment, les critères minimums d'indépendance et de compétence nécessaires à la mise en œuvre d'un audit de qualité (Carassus 2002 ; Albouaini 2011 ; Portal 2009, 2011), même si un certain nombre d'écueils ont pu être soulignés notamment par les auteurs de l'AEG. Par conséquent, ces critères n'apparaissant pas comme discriminants, ils ne permettront pas aux parties prenantes d'effectuer leur choix. Nous considérons donc qu'il est préférable de ne pas les présenter parmi les caractéristiques de chaque type d'audit proposé, afin de focaliser notre enquête sur les seuls critères discriminants.

D'une part, concernant la nature de l'audit, les sous-critères d'objectif de l'audit, d'objet de l'audit, de mode de désignation de l'auditeur, d'entité supportant le coût et de fréquence ont particulièrement retenu notre attention.

En matière d'objectif, nous identifions dans le cas du CAC et des contrôles des CRC l'assurance (Comité directeur sur la démocratie locale et régionale (CDLR), 1999 ; CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013), et dans le cas des audits de collectivités territoriales cet objectif est doublé de celui d'optimisation (Bethoux et al. 1986 ; Glynn 1993 ; Lande 1994a, 1994b ; Dunn 1996 ; Socqué 2004 ; Local Government 2010 ; Portal 2009, 2011 ; Government Accountability Office, Comptroller General of the United States 2011 ; Assemblée Nationale du Québec 2013 ; Audit Commission 2013 ; Cour des comptes. Chambres régionales et territoriales des comptes 2013). Les objectifs liés aux notions d'économie, d'efficacité et d'efficience sont ainsi utilisés en complément de la régularité et de la conformité.

En matière d'objets, la certification d'états financiers est commune à l'ensemble des types d'audit identifiés (Socqué 2004 ; Local Government 2010 ; Government Accountability

Office, Comptroller General of the United States 2011 ; Portal 2009, 2011 ; Assemblée Nationale du Québec 2013 ; Vérificateur Général de la Ville de Montréal 2013). Cependant, d'autres objets additionnels s'avèrent discriminants : il s'agit de l'examen de la continuité d'exploitation présent dans les audits de type CAC (articles L234-1 et suivants du code de commerce, norme d'exercice professionnel 570 Continuité d'exploitation homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007), de l'examen de certains aspects de la gestion et de la situation financière mis en œuvre au cours des contrôles des CRC (Comité directeur sur la démocratie locale et régionale (CDLR), 1999 ; CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; Cour des comptes 2013 ; Cour des comptes. Chambres régionales et territoriales des comptes 2013 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013), et d'informations publiques locales portant sur la performance de la gestion voire sur le développement durable dans les audits territoriaux anglo-saxons (Bethoux et al. 1986 ; Lande 1994a, 1994b ; Dunn 1996 ; Local Government 2010 ; Government Accountability Office, Comptroller General of the United States 2011 ; Portal 2009, 2011 ; Audit Commission 2013 ; Bureau du vérificateur général du Canada 2013 ; Vérificateur Général de la Ville de Montréal 2013).

En matière de désignation de l'auditeur, deux tendances sont observées : une désignation par l'organisation auditée dans le cas du CAC (article L823-1 du code de commerce notamment) s'opposant à une désignation par l'Etat pour les CRC et les audits territoriaux anglo-saxons (Leroux 1994 ; Local Government 2010 ; Portal 2009, 2011 ; Audit Commission 2013a) dans la majorité des états ayant fait l'objet d'une étude comparative dans le cadre de la présente enquête. Le Québec constitue un exemple d'exception au mode de désignation précité (Socqué 2004 ; Assemblée Nationale du Québec 2013).

En matière d'entité supportant les honoraires d'audit, nous identifions une prise en charge par l'organisation auditée concernant le CAC et les auditeurs territoriaux anglo-saxons (article L823-18 du code de commerce ; Carassus 2002 ; Local Government 2010 ; Portal 2009, 2011 ; Audit Commission 2013b), et par l'Etat concernant les CRC.

En matière de fréquence d'audit, nous relevons une fréquence au minimum annuelle pour les audits de types anglo-saxon (Socqué 2004 ; Local Government 2010 ; Government Accountability Office, Comptroller General of the United States 2011 ; Assemblée Nationale du Québec 2013 ; Audit Commission 2013 ; Government Finance Officers Association 2013) et CAC (article L823-9 du code de commerce) avec une période auditée d'une année complète au plus, et quadriennale au mieux pour les grandes collectivités locales pour les contrôles de type CRC, plusieurs années faisant simultanément l'objet du contrôle (CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013).

D'autre part, concernant la responsabilité de l'auditeur, deux tendances se détachent. Concernant les CRC, la responsabilité civile et pénale de l'organisme certificateur ne peut pas être engagée, seule pouvant l'être celle des personnes physiques membres (Portal 2009, 2011). Cette modalité s'oppose à celle de responsabilité juridique de l'auditeur caractéristique des deux autres types d'audit (Portal 2009, 2011 ; Audit Commission 2013 ; Local Government

2010).

Enfin, la communication peut revêtir des formes distinctes, aussi nous sommes-nous focalisés sur les sous-critères que constituent les parties prenantes destinataires principales de celle-ci, le niveau de détail du rapport, et l'existence de recommandations à caractère public ou non.

En matière de parties prenantes destinataires, il ressort des textes en vigueur concernant les trois types d'audit les modalités suivantes. Le CAC implique un rapport d'audit public (article L. 232-23 du code de commerce), mais par sa forme et son contenu surtout destiné à l'organisation auditée et à ses partenaires financiers (Albouaini 2011). L'audit public territorial anglo-saxon comprend de nombreuses variantes dans ce domaine, mais une tendance se dessine : une destination principale du rapport d'audit à la collectivité auditée et au public au sens large, celui-ci au-delà des partenaires financiers et de l'Etat les citoyens en particulier (Audit Commission 2013 ; Assemblée Nationale du Québec 2013 ; Vérificateur Général de la Ville de Montréal 2015). Les rapports produits par les CRC, s'ils sont publics, s'avèrent prioritairement destinés dans leurs modalités à l'organisation auditée (CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013).

En matière de niveau de détail du rapport d'audit, deux tendances sont observées. Dans le cadre d'un audit anglo-saxon territorial, une adaptation de la forme du rapport d'audit est constatée dans un certain nombre de pays aux attentes et aux connaissances de différentes parties prenantes par la production de rapports synthétiques et/ou détaillés (Jones 1994 ; Carassus 2002 ; Local Government 2010 ; Audit Commission 2013 ; Vérificateur Général de la Ville de Montréal 2015). Dans le cadre d'un audit de type CAC, un rapport synthétique et unique sur la mission principale (norme d'exercice professionnel 700. Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007) est produit conformément au dispositif en vigueur. Dans le cadre d'un contrôle par une CRC, un rapport détaillé est communiqué (CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013).

En matière de recommandations, le CAC suppose des recommandations destinées au gouvernement d'entreprise (norme d'exercice professionnel 260. Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce adaptée de la norme ISA 260, homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011), c'est-à-dire non publiques, la situation inverse s'analysant en une violation du secret professionnel. Les recommandations formulées ont pour vocation première l'amélioration de la qualité de l'information financière. Les audits de type anglo-saxons induisent des recommandations publiques, ayant vocation à améliorer la gestion et la performance de la collectivité (Bethoux et al. 1986 ; Government Accountability Office, Comptroller General of the United States 2011 ; Local Government 2010 ; Assemblée Nationale du Québec 2013 ; Vérificateur Général de la Ville de Montréal 2013). Quant aux CRC, elles produisent des recommandations également publiques, mais visant principalement à l'amélioration de la régularité des comptes

et de la situation financière (CRC d'Alsace 2010 ; CRC de Champagne-Ardenne 2010 ; CRC de Midi Pyrénées 2010 ; CRC du Pays de Loire 2010 ; CRC Auvergne Rhône-Alpes 2011 ; CRC de Languedoc Roussillon 2011 ; CRC de Picardie 2011 ; CRC d'Aquitaine-Poitou-Charentes 2012 ; Cour des Comptes 2013 ; CRC d'Aquitaine 2013 ; CRC de PACA 2013).

Au total, nous choisissons d'interroger les parties prenantes à notre enquête sur les trois critères ou attributs caractéristiques de chacun des trois types d'audit identifiés, à savoir la nature de l'audit, la responsabilité et la communication de l'auditeur, et ce pour les audits de type CAC et anglo-saxons territoriaux, et pour les contrôles de type CRC. Les trois types d'audit identifiés présentent au total pour chaque attribut les modalités suivantes :

Tableau 1 : Les trois caractéristiques des trois types d'audit/contrôle public local identifiés à l'échelle internationale

| Modalités                           | Type d'audit / de contrôle                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                     | CAC                                                                                                                                                                                                                                                                      | Anglo-saxon                                                                                                                                                                                                                                                                | CRC                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Nature de l'audit</b>            | L'objectif est non seulement de vérifier, une fois par an, la sincérité, la régularité, la fidélité des comptes, mais aussi de s'assurer de la continuité de l'activité. L'auditeur est nommé et payé par l'organisation auditée.                                        | L'objectif est non seulement de vérifier, une fois par an, la sincérité, la régularité, la fidélité des comptes, mais aussi de donner une opinion sur la performance de la gestion. L'auditeur est nommé par l'Etat et payé par l'organisation auditée.                    | L'objectif est non seulement de vérifier, une fois tous les 4 à 6 ans, la sincérité et la régularité des comptes, mais aussi de donner une opinion sur certains aspects de la gestion et sur la situation financière. L'auditeur est nommé et payé par l'Etat. |
| <b>Responsabilité de l'auditeur</b> | L'auditeur est juridiquement responsable de ses travaux.                                                                                                                                                                                                                 | L'auditeur est juridiquement responsable de ses travaux.                                                                                                                                                                                                                   | L'auditeur n'est pas juridiquement responsable de ses travaux.                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Communication de l'auditeur</b>  | Le rapport produit, synthétique et unique, est public, mais il est surtout destiné à l'organisation auditée et à ses partenaires financiers. Des recommandations non publiques, ayant vocation à améliorer la qualité de l'information financière, sont aussi produites. | Les rapports produits, synthétiques ou détaillés, sont destinés à la collectivité auditée et au public (citoyens, banquiers, Etat, etc.). Des recommandations publiques, ayant vocation à améliorer la gestion et la performance de la collectivité, sont aussi produites. | Le rapport produit est détaillé et public, mais il est destiné avant tout à l'organisation auditée. Des recommandations publiques, ayant vocation à améliorer la régularité des comptes et la situation financière, sont aussi produites.                      |

Nous présentons à présent le modèle de recherche et les hypothèses visant à répondre à la question du type d'audit adapté au contexte public territorial.

### 1.2.2 Le modèle de recherche et les hypothèses

La question du type d'audit adapté au contexte public territorial nous conduit à la mobilisation d'un modèle de recherche incluant une variable expliquée, une variable explicative, et des variables modératrices. Des hypothèses sont aussi formulées.

La variable explicative est constituée par le type d'audit considéré comme le plus adapté à notre terrain d'étude. Les préférences des parties prenantes constituent la variable explicative de notre modèle. Enfin, ce dernier comprend également des variables modératrices que sont le type de collectivité locale, sa taille, le sexe et l'âge des répondants, qui ne fons pas l'objet de développements au titre de la présente communication.

Ainsi, tout d'abord, nos travaux nous amènent à formuler l'hypothèse suivante, relative à la relation entre la variable explicative et la variable explicative :

H1 : Le type de partie prenante influence le type d'audit préféré dans le contexte public local.

Cette hypothèse est déclinée en trois sous-hypothèses, chacune d'entre elles correspondant à l'un des attributs de l'audit étudiés : la nature de l'audit, la responsabilité de l'auditeur, et sa communication :

H1.1 : Le type de partie prenante influence le type de nature de l'audit préféré dans le contexte public local.

H1.2 : Le type de partie prenante influence le type de responsabilité de l'auditeur préféré dans le contexte public local.

H1.3 : Le type de partie prenante influence le type de communication de l'auditeur préféré dans le contexte public local.

Ensuite, nos travaux nous ont amenés à formuler une seconde hypothèse, afférente à l'influence des variables modératrices sur la variable expliquée. Cette hypothèse, et les résultats correspondants, en cours d'analyse à cette date, ne feront pas l'objet de développements dans la présente étude.

Après avoir présenté le construit théorique de l'audit externe des collectivités territoriales et ses composantes et notre modèle de recherche, nous décrivons, dans la partie suivante, la méthodologie quantitative mobilisée. Nous présentons aussi le plan d'expérience, les modalités de recueil des données y compris les échantillons grâce auxquels nous avons pu récolter les données nécessaires à notre analyse, nous permettant de proposer, en troisième partie de cette recherche, un type d'audit adapté au contexte public territorial français.

## **II – MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE : LE MODELE ET LE PROCESSUS DE MESURE DES PREFERENCES DES PARTIES PRENANTES**

La recherche des préférences des parties prenantes en matière d'audit public local nous conduit à la mobilisation d'un processus d'analyse conjointe. Nous présentons, d'abord, le modèle conceptuel mobilisé pour notre recherche, puis les éléments d'identification des attributs pertinents et de leurs modalités pour l'enquête. Nous décrirons ensuite le plan d'expérience et les modalités de recueil des données nous permettant de caractériser un type d'audit adapté au contexte public territorial.

### **2.1 Présentation de la méthodologie de mesure des préférences des parties prenantes**

Nous proposons ci-après une présentation des parties prenantes ciblées par nos travaux, puis du modèle de prise de décision mobilisé, et enfin des trois attributs retenus et de leurs modalités. Nous expliquons ensuite les choix du plan d'expérience et des moyens de recueil des données.

Pour cibler les parties prenantes à interroger, nous avons mobilisé les travaux de Carassus (2002), basés sur la typologie de Clarkson (1995) et Mintzberg (1986) adaptée au contexte public communal. Nous proposons une correspondance des parties prenantes retenues avec les travaux d'Albouaini (2011) sur l'AEG privé. Dans notre contexte, nous avons identifié onze parties prenantes à interroger : citoyens-usagers-contribuables, élus, banquiers, directeurs généraux de services et adjoints (DGS et DGA), directeurs administratifs et financiers (DAF)

et fonctions liées, autres agents territoriaux, comptables publics, magistrats de la Cour des comptes ou des CRC, commissaires aux comptes, journalistes, préfets et membres des services des Préfectures.

### *2.1.1 Introduction à l'analyse conjointe*

La recherche des préférences des parties prenantes en matière d'audit public local nous conduit à considérer les techniques de compréhension des prises de décisions complexes. Dans ce domaine, en particulier, se détachent les travaux existants en marketing. En effet, l'identification d'un type d'audit financier adapté au contexte public local peut s'analyser comme la création d'un service nouveau. Or, en matière de mise au point de produits nouveaux, un processus particulier de compréhension des décisions d'achat complexes est massivement mobilisé (Wittink et Cattin 1989 ; Green et Srinivasan 1990 ; Wittink, Viens et Burhenne 1994 ; Liquet 1995, 2001 ; Cliquet in Jolibert 2001 ; Meyer-Waarden et Zeitoun 2005). Liquet, dès 1995, souligne la diversité des domaines d'applications de l'analyse conjointe. Récemment, des chercheurs appellent à exploiter le potentiel de l'analyse conjointe par sa mobilisation au bénéfice d'autres disciplines que celles dont elle est issue, telles que la gestion des ressources humaines (Guillot-Soulez et Soulez 2011), ou la santé (Bridges et al. 2011). L'analyse conjointe paraît, pour Guillot-Soulez et Soulez (2011), être une méthode particulièrement intéressante pour les chercheurs en sciences de gestion qui étudient simultanément le comportement des acteurs internes et externes à l'entreprise.

Pour Cliquet in Jolibert (2001), elle « *apporte en fait une réponse à une question majeure dans les sciences de gestion : comment prendre en compte les jugements des décideurs [...] ?* ». Il considère que « *La grande originalité de l'analyse conjointe réside dans le fait qu'elle est à la fois un modèle d'attitude, une méthode d'analyse de données et une méthode de transformation des données.* ».

D'une part, elle constitue un modèle d'attitude dit de décomposition, qui renseigne sur les systèmes de valeurs des personnes placées en situation de choix, à travers les classements et préférences exprimés (Johnson 1974, 1976 ; Green et Srinivasan 1978, 1990 ; Rao et Winter 1978 ; Liquet 2001). En effet, l'analyse conjointe se fonde notamment sur l'étude de Rosenberg (1956), référence significative en matière de définition et de compréhension des éléments déterminants du comportement en psychosociologie, et selon laquelle le comportement d'un individu à l'égard de tout objet est fonction de ses croyances relatives à cet objet. Elle fournit une gradation des caractéristiques (Green et Krieger 1991), ce qui constitue une donnée précieuse dans l'objectif de la mise au point d'un produit nouveau.

D'autre part, l'analyse conjointe est également une méthode d'analyse des données « *de type explicatif dans laquelle les variables sont non métriques* » (Cliquet in Jolibert 2001). La combinaison préférable des attributs, c'est-à-dire le meilleur produit, est obtenue par addition des valeurs d'utilité associées aux caractéristiques du produit. La supériorité de l'analyse conjointe réside dans la prise en compte simultanée de toutes les caractéristiques de l'offre par les interviewés (Dussaix 2000).

Enfin, pour l'auteur précité, il s'agit d'une méthode de transformation des données. En effet, celles-ci sont au départ ordinales et non métriques, et par la mesure des valeurs les variables peuvent suite au processus être mesurées sur échelles métriques. Johnson considère dès 1976 que le vif succès rencontré par l'analyse conjointe à cette date repose sur sa capacité

à produire des résultats relativement sophistiqués, à partir de données brutes, normalement consistant simplement en un classement ou en des comparaisons par paires. Le processus d'analyse conjointe permet d'obtenir des résultats d'une grande richesse (Liquet 1995 ; Meyer Waarden et Zeitoun 2005).

### *2.1.2 Intérêts du processus d'analyse conjointe*

En premier lieu, la fiabilité des résultats obtenus par le processus d'analyse conjointe est soulignée par de nombreux auteurs, dont Guillot-Soulez et Soulez (2011) : dès 1990, Green et Srinivasan relèvent de nombreuses études empiriques pointant la capacité de l'analyse conjointe à prédire le choix réel du consommateur. L'analyse conjointe est créditée d'un grand réalisme (Meyer Waarden et Zeitoun 2003).

En deuxième lieu, ce réalisme permet à Liquet (1995) de considérer l'optimisation comme l'un des prolongements naturels de l'analyse conjointe, l'analyse des coûts-bénéfices étant évoquée par Green et Rao dès 1971 comme l'une des applications potentielles de ce processus. Dans le cas de notre étude, le coût d'une mesure inappropriée en matière d'audit public local serait difficile à mesurer, mais les conséquences en termes de pertes de temps pour les opérationnels, de fonds publics, et d'opportunités pourraient être importantes. Une approche amont comme l'analyse conjointe revêt ici tout son intérêt.

En troisième lieu, elle comporte l'avantage d'être un modèle individuel (Green, Goldberg et Montemayor 1981 ; Louvière 1988 ; Auty 1995), prenant en compte simultanément toutes les caractéristiques de l'offre par les personnes interrogées. Sa capacité à conserver les différences individuelles (Louvière et Woodworth 1983) nous paraît, à l'instar de Liquet (1995), conférer un intérêt particulier à l'analyse conjointe. Cette méthode permet par conséquent des travaux basés sur de petites populations.

En quatrième lieu, elle offre un fort potentiel d'applications dans le secteur public (Green et Srinivasan 1978). Ce prolongement identifié dès les années 1970 par deux de ses auteurs majeurs peut nous aider à répondre à la question du caractère approprié de l'application d'une telle méthode dans un contexte public. Une confirmation de cet intérêt est apportée plus récemment par Green, Krieger et Wind (2001) dans leur appel à des applications dans la sphère des municipalités.

Au-delà, l'analyse conjointe fournit une base solide à la segmentation (Johnson 1974 ; Rao et Winter 1978 ; Kamakura 1988 ; Green et Krieger 1991 ; Green, Krieger et Wind 2001 ; Liquet 2001) et au positionnement (Kaul et Rao 1995), ce qui correspond exactement à notre objectif d'analyse des préférences des différents groupes de parties prenantes.

Enfin, l'un des domaines d'exploitation de l'analyse conjointe est celui de la simulation (Liquet 1995), provenant de son caractère quasi-expérimental (Liquet 1995). Cliquet in Jolibert (2001) identifie parmi les applications des études de laboratoire, des expériences in situ et des enquêtes.

### *2.1.3 Un processus rigoureux en six étapes*

L'analyse conjointe relève d'un processus rigoureux en six étapes, identifiées par Green et Srinivasan (1978, 1990), et massivement reprises dans la littérature académique depuis (Vernette 1987 ; Auty 1995 ; Liquet 1995, 2001 ; Huber 1997 ; Le Gall-Ely 2000 ; Cliquet in

Jolibert 2001 ; Guillot-Soulez et Soulez 2005 ; Meyer-Waarden et Zeitoun 2005 ; Lecat 2008), à savoir : le choix d'un modèle, la détermination de la méthode de collecte des données et dans le cas de l'utilisation de la technique dite des profils complets la construction des stimuli, la présentation des stimuli, l'échelle de mesure de la préférence des répondants, et la procédure d'estimation du modèle. Pour chacune de ces phases, Green et Srinivasan (1978, 1990) recensent les alternatives méthodologiques offertes par les études empiriques, qui n'ont cessé de s'enrichir au fil du temps. Liqueur a retranscrit en 1995 ce tableau de Green et Srinivasan (1978, 1990), en y ajoutant les perspectives de recherche identifiées. Nous proposons en annexe 1 une mise à jour de ce tableau de l'état de l'art.

En matière de modèle de préférence, nous avons retenu le modèle de la part de valeur ou fonction d'utilité partielle. En effet, pour Green et al. (2001) ce modèle est le plus utilisé par les analystes quelle que soit la technique de collecte des données mobilisée par la suite. Compatible avec toutes les formes de la fonction de préférence (Guillot-Soulez et Soulez 2011), ce modèle paraît le plus proche du comportement réel du consommateur (Green et Srinivasan 1978).

En matière de collecte des données, notre choix s'est porté sur la comparaison de concepts ou méthode du profil complet, qui utilise un panel complet d'attributs. Cette technique a été préférée dans notre contexte, en particulier par rapport à celle dite du *trade-off* ou comparaison des attributs deux à deux. Or, si la deuxième méthode fournit des classements, la première méthode permet d'obtenir non seulement des classements, mais aussi des notations. La technique du profil complet comporte l'avantage des méthodes non métriques d'exprimer la magnitude de la préférence (Green et Srinivasan 1978). Au-delà, le profil complet permet une plus grande validité prédictive (Green et Srinivasan 1978, 1990) confirmée par Meyer-Waarden et Zeitoun (2005) en-deçà de six attributs. Pour Green et Srinivasan (1978), la comparaison deux à deux est préférable lorsqu'il existe une faible corrélation entre les facteurs – ce dont nous ne pouvons être certains dans notre contexte. Huber (1997) attribue la validité prédictive du profil complet par la complexité croissante des marchés, qui encourage les individus à faire des choix basés sur relativement peu d'attributs, en sélectionnant les attributs auxquels ils vont être attentifs et accorder de la valeur. Cette supériorité du profil complet en matière de validité prédictive, dans des processus de décision et des marchés complexes, nous amène à privilégier cette méthode dans notre contexte.

En matière de construction et de présentation des stimuli, selon le dernier recensement d'études empiriques de Green et Srinivasan (1990) et les travaux d'Auty (1995), les cas de profils complets décrits sous forme de cartes sont les plus courants. Dans le contexte public local, le concept de service d'audit nous paraît difficilement descriptible autrement que par un texte. Par conséquent, nous rejoignons le courant majoritaire de chercheurs qui mobilise au titre de la présentation des stimuli les cartes. Une administration par voie informatique, par l'utilisation d'un site internet approprié, apparaît alors comme une voie préférentielle au vu du nombre de parties prenantes identifiées et de contraintes géographiques notamment. Par ailleurs, de nombreux auteurs rappellent qu'en analyse conjointe les limites des capacités cognitives des répondants doivent être prises en compte (Johnson 1976 ; Green et Srinivasan 1978 ; Auty 1995 ; Meyer-Waarden et Zeitoun 2005). Miller (1956) a ainsi démontré que personne ne peut répéter une liste de plus de sept éléments ordonnés au hasard (plus ou moins deux), qu'il s'agisse de lettres, de chiffres ou de mots. Plus récemment, Cowan (2005) a observé que la capacité de mémoire de travail varie selon les individus et les périodes de la vie. Cowan

(2010) a pu observer chez de jeunes adultes une limite de cette capacité de l'ordre de quatre questions à traiter, susceptible de varier de trois à cinq selon les individus. Ces observations renforcent notre conviction de la nécessaire sélection d'un nombre d'attributs inférieur à cinq. Par ailleurs, les combinaisons des attributs entre eux démultiplient les tables de réponses possibles (Green et Srinivasan 1978) y compris hybrides. Dans le processus retenu, seuls certains profils parmi ceux obtenus sont sélectionnés pour présentation aux répondants, dans le sens de Green et Srinivasan qui dès 1978 soulignent la réduction du nombre de facteurs comme une étape incontournable du processus afin de contourner la tendance des répondants à simplifier la tâche expérimentale.

En matière d'échelle de mesure de la préférence des répondants, la relation d'ordre présente l'avantage de ne pas surcharger la capacité cognitive du répondant, et d'être perçue comme plus ludique (Auty 1995 ; Liquet et Bénavent 2000 ; Guillot-Soulez et Soulez 2011). Le courant majoritaire des travaux empiriques indique que les échelles non métriques fournissent une aussi bonne validité prédictive que les échelles métriques, voire meilleure (Liquet, 2001). Par conséquent, nous privilégions la relation d'ordre dans notre contexte. En matière de procédure de recueil des données, la réalisation d'entretiens nous semble fortement souhaitable en phase d'expérimentation, mais difficilement réalisable dans le cadre de l'administration finale de l'enquête dans la mesure où nous souhaitons disposer d'une image globale des préférences tant des nombreuses parties prenantes en présence que de personnes relevant de régions et structures variées. Pour cette raison, nous choisissons pour cette étape une communication par mèl aux répondants de l'enquête.

En matière de procédure d'estimation du modèle, le choix d'une méthode d'estimation de la structure de préférence est conditionné par le format de recueil des données (Guillot-Soulez et Soulez, 2011). D'une part, dans le cas d'un classement, les méthodes non métriques sont créditées d'un plus grand niveau de robustesse (Liquet 2001). Elles incluent notamment Monanova (*MONotonic ANalysis Of Variance*) de Kruskal (1965). Considérée comme un apport fondamental à la littérature statistique servant de base aux travaux d'analyse conjointe, cette méthode due à un psychologue mathématicien à partir des travaux initiaux de Luce et Tukey (1964) constitue une référence incontournable en marketing. Dans le cas de mesures de la préférence privilégiant les classements, cette technique – la plus usitée d'après les études de Wittink et al. (1989, 1994) – s'impose (Meyer-Waarden et Zeitoun 2005). Notre choix s'est porté sur cette procédure.

#### *2.1.4 L'identification des attributs pertinents et de leurs modalités*

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 al. (1978). Ces derniers estiment que les caractéristiques des produits considérées lors de l'indication des préférences constituent les critères de choix. Vernet (1987) considère que « *cette assimilation nous semble pouvoir être faite sans trop de risques* ». Auty (1995) les définit comme des caractéristiques importantes (« *important features* »). Nos travaux tiennent compte de cette assimilation représentant un courant majeur de la littérature de l'analyse conjointe.

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

En premier lieu, Vernette (1987), suite à sa comparaison de la fiabilité et de la validité prédictive de six méthodes d'identification d'attributs basées sur des concepts distincts, conclut à une supériorité du concept de déterminance, car il « *présente une bonne validité discriminante et conduit à de bonnes prédictions du choix* », et le considère comme le « *plus performant* ». Vernette définit ce concept comme ce qui est directement relié au choix ou à la préférence d'un produit, en retenant une position proche d'Alpert (1980). Il ajoute que « *Seuls quelques attributs importants sont déterminants.* », et ce concept se singularise en ceci qu'il intègre une notion de différenciation. Dans le contexte de notre étude, nous nous rangeons à la conclusion de Vernette (1987) - à l'instar de nombreux auteurs - relative à la supériorité du concept de déterminance en matière de validité prédictive.

En deuxième lieu, Liquet (2001) définit l'indépendance des attributs comme leur absence de corrélation. Pour Wilkie et Pessemier (1973), un présupposé d'indépendance est fortement souhaitable. Plus récemment, Pras et Tarondeau (1981) considèrent la redondance des attributs comme l'une des principales difficultés dans l'identification des critères de choix.

En troisième lieu, la complétude constitue un concept de logique mathématique. Ce théorème ou premier théorème de Gödel découvert en 1929 est pris en compte dans le cadre d'approches développées en bases de données et en intelligence artificielle. Le questionnement scientifique porte sur le caractère incomplet de l'information et la gestion de vues incomplètes notamment (Bosc et al. 2002). Ce concept est mobilisé comme une dimension fondamentale de la qualité des données (Wang et Strong 1996) par la communauté scientifique (Scannapieco et Batini 2004), Wang et Strong ayant établi le constat qu'une faible qualité de données peut avoir des impacts sociaux et économiques significatifs. En analyse conjointe, pour Liquet (2001) en marketing, il est nécessaire de regrouper un ensemble d'attributs décrivant complètement le produit. Cette attention portée à la complétude se retrouve dans les applications de l'analyse conjointe dans d'autres disciplines, par exemple dans le secteur de la santé (Bridges et al. 2011). Bosc et al. (2002) soulignent que le fait d'avoir plusieurs sources peut pallier l'incomplétude de l'information.

En quatrième lieu, le caractère manipulable des attributs recouvre leur caractère appréhendable et identifiable (Liquet, 2001). Pour Bénavent (1994), il est impératif d'éviter que la collecte des données ne constitue un obstacle insurmontable. Plus largement, le 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 citent la qualité représentationnelle des données parmi les quatre dimensions de la qualité des données de leur cadre conceptuel. Celle-ci recouvre d'après leur enquête, par ordre de récurrence : la concision de la représentation, la cohérence de la représentation, la facilité de compréhension, et l'interprétabilité. Dans le contexte public local, il conviendra de demeurer attentif à cette qualité attendue des attributs.

Au total, notre choix méthodologique s'est porté sur l'analyse conjointe en particulier du fait de sa validité prédictive, de la richesse des informations générées incluant simultanément des données sur les préférences et sur les systèmes de valeurs des répondants. Cette technique nécessite la mise en œuvre d'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.

## 2.2 Présentation du plan d'expérience et des modalités de recueil des données

Les travaux de revue de littérature ont permis de mieux appréhender les différents types d'audit existants, qui s'avèrent fixes dans leurs attributs principaux et modalités. La méthodologie retenue consiste en une étude quantitative à l'échelle nationale, via un processus d'analyse conjointe en six étapes, comprenant notamment un plan factoriel fractionnel orthogonal, et une phase d'expérimentation. Nous expliquons ensuite le choix des modalités de recueil des données concernant les trois attributs sélectionnés dans le contexte de notre étude.

### 2.2.1 Plan factoriel fractionnel orthogonal

Concernant la nécessaire réduction du nombre de profils complets, la littérature scientifique marque une nette préférence pour les plans factoriels fractionnels orthogonaux (Green et Srinivasan 1978, 1990 ; Wittink et al. 1994, 1989 ; Liquet 1995, 2001), ayant fait l'objet d'un développement de programmes informatiques. Dans le contexte de notre étude, une réduction du nombre de profils a été réalisée à l'aide du logiciel SPSS, la solution d'un plan factoriel orthogonal ayant été considérée comme la plus appropriée. Nous avons obtenu une réduction des 18 profils possibles dans notre étude – deux attributs présentant trois modalités, et un attribut présentant deux modalités – à 9 profils présentés pour l'enquête.

### 2.2.2 Plan d'expérience

Afin de tenir compte des recommandations de Wang et Strong (1996) et de Liquet (2001), nous mobilisons une démarche conjuguant notamment une revue de la littérature empirique afférente aux caractéristiques attribuées à l'audit et des entretiens mobilisant des techniques qualitatives au cours d'une phase d'expérimentation préalable à l'étude quantitative proprement dite. Ce plan d'expérience a été mis en œuvre de janvier à mars 2014 dans le cadre des phases de présentation et de construction des stimuli, qui doivent dans leur forme définitive impérativement respecter les limites des capacités cognitives des répondants.

#### Objectifs

La mise en œuvre du plan d'expérience répond à un triple objectif. Le premier consiste à valider les qualités recherchées précitées pour les attributs retenus. Le deuxième objectif correspond à une mise au point progressive de la forme retenue en vue de la diffusion de l'enquête définitive à l'échelle nationale. Le troisième objectif enfin est un rapprochement pour validation des données calculées via le module analyse conjointe du logiciel SPSS, par comparaison avec les informations recueillies au cours des entretiens avec les répondants impliqués au cours de cette phase expérimentale.

#### Moyens de recherche

Des profils complets évolutifs ont été soumis au cours de la phase d'expérimentation à un nombre total de 129 personnes. Au cours de ces phases, 6 entretiens non directifs et 12 entretiens semi-directifs mobilisant des guides d'entretien distincts selon les phases ont été menés (dont 2 avec une phase non directive). Outre 3 citoyens, ce panel comprend 15 experts, dont trois élus (deux d'entre eux étant également professeurs des universités dans les domaines des sciences de gestion et du droit, et un d'entre eux étant également expert-

comptable et commissaire aux comptes), un DGA et un auditeur interne issus de collectivités locales, un expert-comptable et commissaire aux comptes avec une expérience marquée par une forte prédominance de l'audit, 7 enseignants et chercheurs issues de l'université en sciences de gestion (comprenant un maître de conférences, 2 PRAG dont un diplômé d'expertise comptable, et 4 doctorants), un professeur des universités et un maître de conférences en sciences économiques.

#### Phase 1 du processus d'expérimentation

D'une part, à l'aide d'une première version des cartes présentant des profils complets, nous avons recueilli et analysé les préférences de 3 citoyens par entretien non directif, dont les déclarations en entretien ont par la suite été comparées avec les valeurs d'importance et d'utilité calculées. D'autre part, nous avons procédé au recueil et analyse des préférences de 27 étudiants de deux Masters en Management, répartis en deux groupes, afin de collecter les éventuels problèmes relatifs au caractère manipulable.

#### Phase 2 du processus d'expérimentation

D'une part, à l'aide d'une deuxième version des profils complets, nous avons procédé au recueil et à l'analyse des préférences de 5 experts par entretien, dont 2 non directifs et 3 semi-directifs, pour détection des anomalies ou validation des qualités des attributs. Un choix préalable a été proposé entre 2 jeux de cartes l'un avec des phrases et l'autre avec des mots clés. Les déclarations en entretien ont fait l'objet d'une comparaison avec les valeurs d'importance et d'utilité calculées. D'autre part, nous avons vérifié les modalités retenues pour les contrôles des CRC par analyse de dix rapports émanant de Chambres différentes à l'aide d'une grille d'analyse.

#### Phase 3 du processus d'expérimentation

A l'aide d'une troisième version des cartes, les préférences de 6 experts ont été recueillies et analysées par entretien, dont 1 non directif et 5 semi-directifs, ayant pour objectif de détecter des anomalies ou de valider les qualités des attributs. Un choix préalable a été proposé entre deux jeux de cartes, l'un avec des phrases et l'autre avec des mots clés. De nouveau, les déclarations en entretien ont été comparées avec les valeurs d'importance et d'utilité calculées.

#### Phase 4 du processus d'expérimentation

Mobilisant une quatrième version des profils complets, nous avons recueilli et analysé les préférences de 38 étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit. Les réponses à un guide d'entretien portant sur la validation des qualités des attributs ont été collectées, les valeurs d'importance et d'utilité calculées.

#### Phase 5 du processus d'expérimentation

A l'aide d'une cinquième version des cartes, nous avons procédé à 4 entretiens semi-directifs avec des experts (dont 2 avec une phase non directive) afin de valider ou de détecter les anomalies relatives aux modalités des audits de type CRC.

#### Phase 6 du processus d'expérimentation

Les préférences de 50 étudiants de deux Masters en comptabilité et finances répartis en 3 groupes ont été recueillies, analysées et comparées. Un groupe (19 personnes) a disposé de

profils complets avec dessins et les deux autres groupes (soient 31 personnes au total) de profils complets sans dessin.

A l'issue des six phases précitées du plan d'expérimentation, les résultats obtenus nous ont notamment permis une mise au point progressive du format de l'enquête définitive par ajustements successifs, jusqu'à validation de la complétude des attributs et du caractère manipulable des profils complets. Les comparaisons successives de données calculées via le logiciel SPSS avec les informations recueillies par entretiens nous ont permis d'observer la cohérence des informations issues des algorithmes de calcul du processus d'analyse conjointe mis au point pour l'enquête à déployer à l'échelle nationale.

### *2.2.3 Recueil des données*

#### *Taille et composition de l'échantillon*

Afin de tester notre modèle théorique sur notre terrain de recherche auprès des parties prenantes identifiées, différentes démarches ont été accomplies. Il est à noter que la méthode mobilisée, l'analyse conjointe constituant un modèle individuel, elle ne nécessite pas la collecte de réponses pour les différentes parties prenantes au sein d'une même organisation, et qu'elle n'est pas particulièrement sensible à la taille de l'échantillon. Par conséquent, nous n'avons pas appliqué de critère de taille de structure dans le cadre de nos demandes de participation à notre enquête.

Une administration par voie de mail en lien avec la conception d'un site internet dédié nous a paru constituer la meilleure solution au vu du nombre de parties prenantes identifiées et de contraintes géographiques notamment. L'enquête a été diffusée de juillet 2014 à novembre 2014.

Concernant les citoyens-usagers-contribuables, un total de 16 associations citoyennes a été contacté, l'une d'entre elles ayant accepté de diffuser un lien sur son site internet à ses adhérents. L'enquête a également été proposée à l'ensemble des étudiants et des personnels de l'Université, et a totalisé 155 réponses exploitables pour 13 750 citoyens contactés.

Concernant les élus, 10 associations ont été démarchées. Par ailleurs, la Chaire Optima a diffusé l'enquête auprès de ses élus correspondants soit 2 634 personnes sur l'ensemble du territoire français, pour un total de 12 réponses exploitables obtenues exclusivement par ce dernier moyen.

Concernant les DGS et DGA, 2 associations ont été contactées ainsi que l'ensemble des promotions de l'INET et de l'ENA. En définitive, les 119 réponses exploitables obtenues relèvent des contacts de la Chaire Optima, soit 2 665 personnes physiques contactées par ce moyen.

Concernant les DAF et fonctions liées exerçant au sein des collectivités locales, l'enquête a été diffusée auprès de 667 personnes via la Chaire Optima, outre 14 personnes du groupe de travail certification des comptes de l'AFIGESE, pour un total de 103 réponses exploitables obtenues.

Concernant les autres agents territoriaux, 3 328 personnes ont été contactées par la Chaire Optima, pour 66 réponses cohérentes enregistrées.

Concernant les commissaires aux comptes, les 217 professionnels du ressort de notre Compagnie Régionale ont été démarchées, ayant permis un nombre de 17 réponses. La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ainsi que les autres Compagnies Régionales de la région sud-ouest n'ont pas été en mesure de diffuser notre enquête dans les délais impartis pour la présentation de la présente étude (la Compagnie Régionale de Toulouse l'a diffusée à ses membres le 28 novembre 2014).

D'autres parties prenantes ont été contactées avec moins de succès : leur nombre de réponses ne nous a pas permis de formuler des conclusions de manière affirmative concernant les observations effectuées. En premier lieu, 5 associations regroupant banquiers et financiers ont été contactées. Seules 2 personnes physiques ont répondu pour 6 contacts personnes physiques identifiées. En deuxième lieu, l'Association des Comptables Publics a été démarchée sans succès, seule une réponse exploitable ayant été obtenue via les 73 correspondants de la Chaire Optima. En troisième lieu, la Cour des Comptes et les 19 CRC ont été démarchées : une seule réponse a été obtenue. Enfin, sur un total de 13 journalistes majoritairement spécialisés dans les collectivités locales, une unique réponse exploitable a été enregistrée. Quant aux préfets et membres des services des Préfectures, nous n'avons pu obtenir de coordonnées mêm dans un délai raisonnable dans le cadre de la présente recherche doctorale.

Au total, 477 réponses exploitables ont été obtenues pour 23 356 personnes physiques contactées et 144 structures sollicitées (hors collectivités territoriales proprement dites), et celles relatives à six parties prenantes correspondent à un nombre acceptable et représentatif eu égard à la méthodologie mobilisée.

Une fois le cadre empirique et la méthodologie énoncés, nous présentons alors les résultats de notre étude.

### **III – LES RESULTATS DE L'ÉTUDE : UN REJET DU TYPE DE CONTROLE ACTUEL ET L'EMERGENCE D'UN TYPE D'AUDIT ANGLO-SAXON ADAPTE AU CONTEXTE PUBLIC TERRITORIAL FRANÇAIS**

Nous présentons, dans la présente partie, les principaux résultats obtenus en respectant le processus préconisé en matière d'analyse conjointe. Ces résultats sont discutés quant aux implications managériales et apports théoriques dégagés.

Au préalable, afin de contrôler la fiabilité des estimations, il nous apparaît nécessaire d'utiliser un test statistique de la mesure d'association. Pour Liquet et Benavent (2000) les tests à mobiliser sont ceux des méthodes statistiques employées. Ils identifient le Rhô de Pearson et le Tau de Kendall pour les méthodes non-métriques. Plus particulièrement notre choix se porte sur le calcul du Tau-b de Kendall, considéré par Evrard et al. (1993) comme le plus respectueux de la nature des données. Le calcul des Tau de Kendall a été réalisé via le module d'analyse conjointe du logiciel de traitement de données SPSS 21.0. A l'instar d'Auty (1995), de Liquet (2001) et de Guillot-Soulez et al. (2011), nous supprimons de l'échantillon les réponses ayant des indices de validité trop faibles, c'est-à-dire un Tau de Kendall supérieur à 5 % conforme à une pratique courante en sciences sociales. Le nombre de réponses éliminées s'élève à 39, aboutissant à un total de 477 réponses exploitables.

Par ailleurs, notre étude mobilise une régression. Or, dans ce cadre en matière d'interprétation des résultats, des précautions doivent être prises afin de s'assurer que les différences observées sont significatives et qu'il existe un lien de cause à effet entre la variable expliquée et la variable explicative (Liquet et al. 2003). Liquet et al. (2003) rappellent que les données doivent a priori répondre à deux critères : avoir une distribution normale, et être conformes au principe d'homoscédasticité. Ces auteurs recommandent la mise en œuvre d'un test de Student afin de valider empiriquement les lectures intuitives des données. Le calcul du test t de Student est effectué à l'aide des fonctionnalités de statistiques descriptives du logiciel de traitement de données SPSS 21.0, en retenant un seuil maximal de 5 % pour conclure à la significativité d'une valeur.

### **3.1 Résultats relatifs à la nature de l'audit externe territorial : une préférence marquée pour la modalité anglo-saxonne territoriale publique conjuguée à une importance significative**

Toutes parties prenantes confondues, l'importance accordée par les répondants à la nature de l'audit est de 36.834 % soit le deuxième attribut parmi les trois par ordre d'importance, avec un écart de 4.151 % avec l'attribut arrivant en première position.

Pour mémoire, en matière d'objectif et d'objet, la modalité proposée afférente à l'audit de type CAC relève de l'assurance, et se matérialise par la formulation *« L'objectif est non seulement de vérifier [...] la sincérité, la régularité, la fidélité des comptes, mais aussi de s'assurer de la continuité de l'activité »*. Celle-ci s'oppose à la modalité proposée pour ces sous-attributs pour l'audit de type anglo-saxon, relevant de l'optimisation, sous la forme *« L'objectif est non seulement de vérifier [...] la sincérité, la régularité, la fidélité des comptes, mais aussi de donner une opinion sur la performance de la gestion »*. La terminologie pour ces sous-attributs pour les contrôles de type CRC est la suivante : *« L'objectif est non seulement de vérifier [...] la sincérité et la régularité des comptes, mais aussi de donner une opinion sur certains aspects de la gestion et sur la situation financière. »*. En matière de désignation de l'auditeur, notre enquête mentionne pour la modalité d'audit de type CAC *« nommé [...] par l'organisation auditée »*, pour la modalité anglo-saxonne *« nommé par l'Etat »*, et pour la modalité des contrôles pratiqués par les CRC *« nommé [...] par l'Etat »*. En matière de personne supportant les coûts de l'audit, les profils complets soumis aux répondants mentionnent pour la modalité CAC *« payé par l'organisation auditée »*, pour la modalité anglo-saxonne *« payé par l'organisation auditée »*, et pour la modalité des contrôles pratiqués par les CRC *« payé par l'Etat »*. Enfin, en matière de périodicité et de fréquence d'audit, nous avons fait les choix suivants de formulation pour les profils complets présentés : *« une fois par an »* pour les modalités CAC et anglo-saxonne, et *« une fois tous les 4 à 6 ans »* pour la modalité CRC.

Les résultats détaillés par partie prenante mettent en évidence des valeurs égales à plus ou moins 2.5 % de la valeur globale pour l'ensemble des parties prenantes présentant un nombre suffisant de réponses, à l'exception de l'une d'entre elles : il s'avère que le pourcentage enregistré auprès des commissaires aux comptes s'élève à 51.533 % soit 14.719 points d'écart avec la moyenne des parties prenantes. Cette observation va dans le sens d'un système de valeurs très affirmé de cette partie prenante en faveur de la nature de l'audit relativement aux autres attributs.

Par ailleurs, concernant les préférences enregistrées entre les trois modalités de nature de l'audit proposées, les tests T calculés nous permettent de conclure à la significativité de deux des observations pour la population globale, à savoir les modalités CAC et anglo-saxonne. Ceci est également le cas pour chaque partie prenante présentant un nombre de réponses acceptable et significatif, à l'exception de l'une d'entre elles pour qui seule une observation présente un niveau de test inférieur à 0.05 : les élus. Les observations par partie prenante se détaillent comme suit, seules les données significatives étant présentées.

Concernant les citoyens, une préférence nette pour la modalité anglo-saxonne résulte d'une valeur d'utilité d'un niveau de 0.604, et une aversion est enregistrée concernant la modalité CAC avec une valeur d'utilité égale à -0.693.

Concernant les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, et les autres agents territoriaux, nous observons également une préférence pour la modalité anglo-saxonne et une aversion pour la modalité CAC, avec toutefois des valeurs légèrement inférieures en valeur absolue, comprises pour la modalité CAC entre -0.450 et -0.650, et pour la modalité anglo-saxonne entre 0.450 et 0.550.

Concernant les commissaires aux comptes, les valeurs enregistrées dans le même sens que les parties prenantes précitées enregistrent toutefois les niveaux moyens les plus élevés en valeur absolue, avec des valeurs d'utilité de -1.686 en défaveur de la modalité CAC et de 2.098 en faveur de la modalité anglo-saxonne.

Concernant les élus, les observations vont dans le même sens avec une aversion plus marquée pour la nature de l'audit de type CAC (valeur d'utilité égale -0.972). Nous considérons que, si le test T ne permet pas de conclure de manière affirmative relativement à la modalité anglo-saxonne (valeur d'utilité enregistrée de 0.917), son niveau de 0.093 cependant nous indique que cette valeur peut matérialiser une tendance en faveur de cette dernière.

Au total, nous observons une relation positive entre le type de partie prenante et le type de nature de l'audit préféré dans le contexte public local pour l'ensemble des parties prenantes pour lesquelles le nombre de répondants est suffisant, à savoir les citoyens-usagers-contribuables, les élus, les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, les autres agents territoriaux et les commissaires aux comptes. Par conséquent, nous sommes en mesure de corroborer notre sous-hypothèse H1.1 pour les parties prenantes précitées. Sa validité est indéterminée pour l'ensemble des parties prenantes présentant une absence ou un nombre de réponses trop faible pour calculer un test T notamment, à savoir les banquiers, les comptables publics, les magistrats des CRC, les journalistes et membres des services de préfectures.

Au-delà, les valeurs d'importance et d'utilité obtenues nous renseignent sur un type d'audit financier adapté au contexte public local. Au vu du niveau élevé des valeurs d'importance constatées pour les parties prenantes représentées concernant la nature de l'audit (36.834 % en moyenne), les préférences observées relatives à cet attribut nous semblent devoir être prises en compte dans l'élaboration du type d'audit adapté. Par ailleurs, l'ensemble des parties prenantes représentées apparaissent nettement favorables à l'audit anglo-saxon, les plus favorables étant dans l'ordre les CAC (2.098), puis les élus (0.917), les citoyens (0.604), les DAF et fonctions liées (0.547), les DGS et DGA (0.515), et enfin les autres agents territoriaux (0.449). Ainsi, les utilités associées à la nature de l'audit anglo-saxon en particulier (matérialisées par des nombres compris selon les parties prenantes

représentées entre 0.449 et 2.098 avec un niveau moyen global de 0.563) nous conduisent à considérer cette modalité comme incontournable d'une solution d'audit adaptée à notre terrain du point de vue des parties prenantes.

Nous remarquons qu'il n'existe pas à notre connaissance de travaux scientifiques mobilisant l'analyse conjointe concernant les pratiques d'audit dans le secteur public local. L'étude la plus proche en termes de modèle de recherche est celle de Mizrahi et Neis Weisman (2007) mobilisant un AHP (*analytic hierarchy process*) et qui, portant sur l'évaluation de l'efficacité de l'audit dans les communes, n'a pas développé d'aspect relatif à la nature de l'audit. De plus, le terrain géographique de cette étude (Israël) différait du nôtre : son type d'audit n'a pu être étudié par nos soins préalablement à notre enquête, les études scientifiques le concernant étant trop peu nombreuses. Par conséquent, nous ne disposons pas de données nous permettant de connaître les valeurs d'importance relevées par d'autres chercheurs sur des terrains d'étude semblables. En revanche, nous disposons pour le contexte français d'études portant sur l'AEG. En ce qui concerne la nature de l'audit, elles ont été majoritairement réalisées sur le terrain privé et correspondent par voie de conséquence au CAC. Cependant, il nous apparaît que les variables s'étant révélées sources d'AEG pour d'autres chercheurs méritent de retenir notre attention et pourraient éclairer nos résultats. Nous mentionnerons ici les travaux d'Albouaini (2011) sur l'AEG privé en France, qui met en évidence une deuxième position de la nature de l'audit parmi les cinq variables étudiées, dont trois ont été intégrées à notre enquête sous sa forme finale, à savoir la nature de l'audit, la responsabilité de l'auditeur et sa communication. Cette deuxième position est identique à celle révélée par notre étude en termes de valeur d'importance moyenne relevée sur notre terrain. Par ailleurs, suite à l'analyse de 25 études antérieures portant sur la détection de l'AEG à travers un ou plusieurs de ses facteurs déterminants, Albouaini (2011) a constaté une première position de cette variable. Or, la littérature antérieure à Albouaini (2011) comprend une majorité d'études réalisées sur d'autres terrains géographiques, ce qui pourrait contribuer à expliquer la différence constatée entre une première et une deuxième position pour cet attribut. Par conséquent, nos résultats globaux apparaissent conformes aux attentes que nous pouvions avoir à la lecture des travaux scientifiques antérieurs sur ce sujet.

### **3.2 Résultats relatifs à la responsabilité de l'auditeur : une préférence pour la modalité de responsabilité juridique associée à une valeur d'importance de premier plan**

La responsabilité de l'auditeur est classée en première position par ordre d'importance moyenne avec une valeur de 40.985 %, celle-ci présentant des écarts d'un niveau de 4,151% par rapport à celle attribuée à la nature de l'audit, et de 18,804% avec celle enregistrée pour la communication de l'auditeur.

Pour rappel, notre enquête mentionne pour l'audit de type CAC et de type anglo-saxon la modalité « *L'auditeur est juridiquement responsable de ses travaux* », et pour les contrôles des CRC la modalité « *L'auditeur n'est pas juridiquement responsable de ses travaux* ».

Les résultats détaillés par partie prenante s'avèrent contrastés, avec seulement deux parties prenantes représentées présentant des valeurs d'importance égales à plus ou moins 2.5 % de la valeur globale, à savoir les DAF et fonctions liées et les autres agents territoriaux.

D'une part, les citoyens, les élus, et les commissaires aux comptes affichent des pourcentages bien inférieurs à la valeur globale de 40.985 %. Tout d'abord, les systèmes de valeurs des citoyens et des élus font apparaître une similitude, consistant en un équilibre entre les importances accordées à la nature de l'audit et à la responsabilité de l'auditeur, avec des écarts constatés entre les valeurs pour ces attributs inférieurs à 1 % (soient 0.789 % et 0.912 % respectivement). Ensuite, le système de valeurs des commissaires aux comptes se détache pour mémoire par sa singularité relative à la prédominance de l'attribut nature de l'audit avec une valeur d'importance de 51.553 %, au détriment des deux autres attributs - en particulier ici la responsabilité de l'auditeur revêtant une valeur d'importance de 32.735 % -, soit un écart de 8.25 % avec la valeur moyenne observée au total. Il s'agit du plus bas niveau d'importance constaté entre toutes les parties prenantes pour cet attribut.

D'autre part, concernant les DGS et DGA, la prépondérance de la notion de responsabilité est assez affirmée, avec une valeur d'importance de 44.633 % soit 10.165 points de plus que celui de l'attribut nature de l'audit arrivant en 2<sup>ème</sup> position, et 3.648 points de plus que la moyenne des répondants toutes parties prenantes confondues.

Par ailleurs, les tests T calculés relatifs aux valeurs d'utilité pour l'attribut responsabilité font apparaître une significativité pour l'ensemble des modalités concernant la population globale. Préalablement à l'analyse des préférences des parties prenantes, il est à noter que l'ensemble des valeurs d'utilité relatives à la modalité anglo-saxonne de la responsabilité présente des valeurs négatives représentatives d'un rejet. Cette observation est identique au niveau de la population globale, qui enregistre un niveau d'utilité moyen de -0.807. Par conséquent, l'ensemble de nos résultats détaillés ci-après sont fondés sur l'analyse et à la comparaison des données afférentes aux deux autres modalités n'ayant pas fait l'objet d'un rejet de prime abord, à savoir la responsabilité de type CAC et de type CRC.

Concernant la significativité correspondant aux observations pour les parties prenantes représentées, seules certaines modalités enregistrent des valeurs respectant le seuil de significativité fixé. Les résultats détaillés par partie prenante sont présentés, les informations significatives étant détaillées en priorité.

En premier lieu, les DGS et DGA sont nettement favorables à la modalité CAC, associée à une forte responsabilité, (valeur d'utilité de 0.913), tout comme les DAF et fonctions liées (valeur d'utilité 0.828), puis les autres agents territoriaux (valeur d'utilité 0.606), ces chiffres étant associés à des niveaux de tests T nous permettant de conclure à leur significativité.

En deuxième lieu, les citoyens sont plus favorables à la modalité CRC d'absence de responsabilité juridique de l'auditeur, celle-ci présentant une valeur d'utilité de 0.448 avec un test T nul, contre une valeur d'utilité de 0.210 pour la modalité CAC. Cette dernière observation nous semble indicative, le test T y afférent enregistrant une valeur de 0.063.

En troisième lieu concernant les élus, au vu des niveaux des tests T pour les modalités CRC et CAC, largement supérieurs au seuil de significativité, nous pouvons seulement considérer le rejet de la modalité anglo-saxonne (présentant une valeur d'utilité de -0.722 et un test T de 0.053), les 2 autres résultats n'ayant pas de caractère significatif.

En quatrième lieu, pour les commissaires aux comptes, aucun test T ne montre de niveau significatif. Dans le cas contraire eu égard aux valeurs d'utilité observées nous concluons à une préférence pour la modalité CRC d'absence de responsabilité.

Au total, nous observons une influence du type de partie prenante sur le type de responsabilité de l'auditeur préféré dans le contexte public local pour les parties prenantes suivantes : les citoyens-usagers-contribuables, les élus, les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, et les autres agents territoriaux. Par conséquent, notre sous-hypothèse H1.2 est corroborée pour ces groupes de répondants. En revanche, nous ne sommes pas en mesure de déterminer sa validité pour les commissaires aux comptes au vu de l'absence de significativité des réponses obtenues, ainsi que pour autres parties prenantes, pas ou peu représentées (banquiers, comptables publics, magistrats des CRC, journalistes et membres des services de préfectures).

Au-delà, le processus d'analyse conjointe nous fournit de riches informations pour la définition d'une solution de type d'audit adapté à notre terrain. La première position enregistrée par la responsabilité de l'auditeur parmi les trois attributs faisant l'objet de la présente enquête par ordre d'importance (40.985 % en moyenne) nous indique qu'il s'agit du concept pour lequel le moins de compromis est envisageable. Par ailleurs, les trois parties prenantes enregistrant une représentativité et un niveau de significativité suffisants – à savoir les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées et les autres agents territoriaux - manifestent une préférence pour la modalité de type CAC, à l'exception de l'une d'entre elles, les citoyens, qui expriment une valeur d'utilité de 0.448 en faveur de la responsabilité de type CRC. La population globale montre des valeurs d'utilité comparées de 0.550 pour la modalité CAC et 0.257 pour la validité CRC. Ainsi, les valeurs nous conduisent à nous orienter vers un audit présentant la modalité de responsabilité juridique, préférée par la population globale en moyenne et par trois des parties prenantes sur les quatre présentant des préférences lisibles. Cependant, cette solution peut être questionnée dans la mesure où les voix des citoyens s'élèvent, elles, en faveur de la modalité de type CRC consistant en une absence de responsabilité juridique de l'auditeur.

L'étude d'Albouaini (2011) plaçait la responsabilité de l'auditeur en 2<sup>ème</sup> position parmi les variables explicative de l'AEG sur le terrain privé français, cette position étant identique à celle résultant des valeurs d'importance observées dans le cadre de la présente recherche. Les études antérieures lui attribuaient une première position. Par conséquent, nos résultats globaux apparaissent cohérents par rapport aux attentes pouvant être formulées à l'issue de notre revue de littérature.

### **3.3 Résultats relatifs à la communication de l'auditeur : une importance de dernier plan de l'attribut dans les systèmes de valeurs observés, associée à une absence de significativité des préférences**

La moyenne de l'ensemble des répondants attribue une 3<sup>ème</sup> position à la communication de l'auditeur parmi les 3 attributs faisant l'objet de l'enquête, avec une valeur d'importance de 22.181 % à comparer avec celle de l'attribut nature de l'audit de 36.834 % et celle de l'attribut responsabilité de 40.985 %. Pour l'ensemble des parties prenantes représentées, l'attribut communication de l'auditeur arrive en 3<sup>ème</sup> position parmi 3 attributs lorsqu'il est procédé à un classement des attributs par valeur d'importance.

Pour mémoire, en matière de communication de l'auditeur, notre enquête propose trois modalités : « *public, mais il est surtout destiné à l'organisation auditée et à ses partenaires financiers* » (modalité CAC), « *destinés à la collectivité auditée et au public (citoyens,*

*banquiers, Etat, etc.)* » (modalité anglo-saxonne), « *public, mais il est destiné avant tout à l'organisation audité* » (modalité CRC). La modalité la plus singulière dans ce domaine est anglo-saxonne, la communication dans les deux autres cas étant avant tout destinée à l'organisation audité, et dans le cas des CAC uniquement aux partenaires financiers en sus.

Sur ce point, les résultats font apparaître en matière de valeurs d'importance deux groupes de parties prenantes : le 1<sup>er</sup> groupe est caractérisé par des valeurs d'importance inférieures au minimum de 2.5 % à la valeur globale observée de 22.181 %, le 2<sup>ème</sup> groupe par des valeurs d'importance proches de la valeur moyenne de l'ensemble des parties prenantes à plus ou moins 2.5 %.

En premier lieu, deux parties prenantes présentent des valeurs d'importance relatives à la communication de l'auditeur en-deçà de 19.681 %, à savoir les DAF et fonctions liées et les commissaires aux comptes. Pour mémoire, le système de valeurs des commissaires aux comptes se singularise par une très nette prépondérance de la nature 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 deuxième lieu, le groupe de parties prenantes présentant des valeurs d'importance proches à 2.5 % près de la moyenne de l'ensemble des répondants soit 22.181 % en faveur de la communication est constitué des citoyens, des élus, des DGS et DGA, et des autres agents territoriaux, avec des valeurs d'importance respectives de 24.511 %, 22.272 %, 20.899 %, et 22.135 %.

Par ailleurs, les niveaux des tests T relatifs aux valeurs d'utilité excluent toute significativité au niveau des réponses de la population globale. A l'instar de ces valeurs moyennes, aucune donnée enregistrée par partie prenante ne s'avère significative, à l'exception d'une observation : les commissaires aux comptes rejettent la modalité CAC de la communication, cette aversion correspondant à une valeur d'utilité de -0.333 associée à un niveau de test T de 0.014.

Au total, nous ne sommes pas en mesure de déterminer si notre sous-hypothèse H1.3. est corroborée, et ce concernant l'ensemble des parties prenantes.

En matière de type d'audit adapté au contexte public territorial, il ressort du processus d'analyse conjointe mis en œuvre que la communication paraît nécessaire, ceci se matérialisant par une valeur d'importance de 22.181 %, mais que les répondants expriment une indifférence quant au mode de communication au vu de l'absence de significativité des résultats enregistrés. Par conséquent, les modalités de communication apparaissent comme la caractéristique étudiée de l'audit la plus susceptible de faire l'objet de compromis par les parties prenantes.

Par ailleurs, Albouaini (2011) classe sur le terrain privé français la communication comme 3<sup>ème</sup> variable explicative de l'AEG parmi les 5 étudiées par lui. Les études antérieures répertoriées attribuaient à cette variable une 5<sup>ème</sup> position, assimilable à une 3<sup>ème</sup> position lorsqu'on considère que les concepts classés en 3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> positions respectivement, les variables indépendance et compétence, n'ont pas fait l'objet de la présente enquête. Par conséquent, nos résultats attribuant une 3<sup>ème</sup> position parmi les 3 attributs étudiés apparaissent cohérents avec ses observations et celles issues de travaux antérieurs.

Au global, l'hypothèse 1 relative à l'influence du type de partie prenante sur le type d'audit préféré dans le contexte public local est corroborée pour l'attribut nature de l'audit en ce qui concerne les citoyens-usagers-contribuables, les élus, les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, les autres agents territoriaux et les commissaires aux comptes, et pour l'attribut responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les citoyens-usagers-contribuables, les élus, les DGS et DGA, les DAF et fonctions liées, et les autres agents territoriaux. En revanche, elle est indéterminée en ce qui concerne les autres parties prenantes et l'attribut communication de l'auditeur.

Il résulte de nos observations relatives aux trois attributs discriminants ayant fait l'objet de l'étude, que, si le type de partie prenante influence le type de nature de l'audit et de responsabilité de l'auditeur pour la majorité des parties prenantes représentées, un compromis se dessine en matière de type d'audit adapté au contexte public local. Celui-ci s'appuie sur l'étude parallèle des systèmes de valeurs mis en évidence par le processus d'analyse conjointe et des utilités associées aux solutions proposées. Il consiste en la combinaison d'une responsabilité juridique de l'auditeur et d'une nature d'audit de type anglo-saxon public territorial, une indifférence des répondants étant enregistrée quant au mode d'une – néanmoins – nécessaire communication de l'auditeur. Ces observations nous semblent également significatives d'une insatisfaction des parties prenantes interrogées quant aux modalités des contrôles en vigueur actuellement au sein des collectivités locales, dans la mesure où ceux-ci n'enregistrent pas la préférence des voix exprimées.

Nous proposons par la suite de discuter des apports, limites et prolongements à la présente étude.

### **3.4 Discussion des résultats : des apports sur les plans théoriques et managériaux**

Nous recensons ici les apports de notre recherche d'un type d'audit adapté au contexte public local français, en mettant en avant les apports théoriques, puis les implications managériales. Les limites et prolongements à la présente étude seront également soulignés.

#### *3.4.1 Les apports théoriques de la présente étude en contexte public local*

La première contribution théorique de la présente étude consiste en une analyse de l'audit dans un contexte original. Cela nous paraît aller dans le sens de Joras (1997), l'audit constituant un moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et des corrections, et de Morse (1981), pour qui l'audit complète les systèmes internes de contrôle contribuant à la performance du management. La méthodologie mobilisée est en mesure – en fonction des perceptions des parties prenantes - de faire émerger un type d'audit nouveau qui aurait pu constituer un hybride des solutions existantes à notre connaissance.

L'établissement d'une typologie des audits financiers existant dans les collectivités territoriales nous paraît constituer une deuxième contribution théorique.

#### *3.4.2 Les apports managériaux de la recherche : l'existence d'un type d'audit adapté au contexte public local, comme élément de pilotage du contrôle interne et de réflexion sur les pratiques organisationnelles*

La mobilisation de l'analyse conjointe, technique empruntée au marketing et issue de la psychologie, nous paraît révéler son potentiel pour la recherche en audit, contrôle et comptabilité et a permis de mettre en évidence les apports managériaux suivants.

En premier lieu, 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, et ce d'autant plus que cette grille s'accompagne d'une grille des préférences parmi les trois types d'audit connus dans notre contexte. Ces connaissances nous paraissent pouvoir permettre notamment aux managers des collectivités territoriales d'orienter leurs efforts dans ce domaine, mais aussi aux auditeurs financiers et aux membres de la profession comptable afin de guider leurs pratiques et leur communication.

En deuxième lieu, l'identification d'un type d'audit adapté au contexte public local français nous paraît de nature à orienter les pratiques managériales de préparation à la certification. Sur le plan managérial, la mise en œuvre du type d'audit identifié suppose des évolutions de la qualité comptable concernant à titre d'exemple la gestion pluriannuelles et les inventaires, mais aussi des évolutions concernant les états comptables, financiers et de gestion, des évolutions des outils d'aide à la décision, des évolutions du contrôle interne impliquant également celles des systèmes d'information mobilisés.

Par ailleurs, l'amélioration de la reddition des comptes nous semble constituer un enjeu en termes de transparence et de démocratie locale, dans une situation de raréfaction des ressources publiques. La sincérité des comptes et la transparence de la gestion publique comportent une utilité à la prise de décision des partenaires externes.

Enfin, la certification des comptes publics a connu un essor important ces dernières années. En effet, au delà des structures parapubliques, comme les associations ou les Sociétés d'Economie Mixte Locales, où la certification a été antérieurement mise en œuvre, le législateur a élargi au cours de la dernière décennie le périmètre de la certification des comptes à de nombreuses administrations. En particulier, la Loi Organique sur les Lois de Finances (LOLF) a instauré, à compter de l'exercice 2006, la certification des comptes de l'Etat et du régime général de Sécurité Sociale. Cette obligation a été étendue en 2006 à la Caisse des Dépôts et Consignations, en 2007 aux offices publics de l'habitat, et aux comptes de certains établissements bénéficiant du processus de décentralisation technique, avec des dispositions législatives telles que la Loi relative aux libertés et Responsabilités des Universités du 10 août 2007, et la Loi Hôpitaux, Patients, Santé et Territoires du 21 juillet 2009, ces dernières entités relevant d'un audit de type CAC issu de terrains privés, la reddition auprès du Parlement de la qualité de leurs comptes relevant toutefois de la Cour des comptes. Plus récemment, le législateur s'est intéressé aux collectivités locales. En particulier, la loi du 29 juillet 2011 de finances rectificative pose le principe d'une certification : *« La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification »*. Dans ce sens, l'avant projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique déposé au Parlement prévoit dans son article 71 une expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales dont les produits de fonctionnement excèdent le seuil de 200 millions d'euros, sur la base du volontariat. Un décret en Conseil d'Etat précisera les modalités de mise en œuvre de ce dispositif. Or, les débats actuels tendent

à imposer le transfert de l'audit de type CAC aux collectivités locales, à l'instar des universités et des hôpitaux notamment. Notre contribution en la matière consiste ainsi, suite à la collecte des perceptions des parties prenantes, tout d'abord à constater la nécessité d'un remplacement du type de contrôle actuel pratiqué par les CRC, majoritairement rejeté par les répondants en matière de nature d'audit et de responsabilité de l'auditeur. Au-delà, notre contribution consiste à proposer la mise en œuvre dans le contexte public local d'un autre type d'audit, conjuguant une nature anglo-saxonne - plébiscitée de manière notable par les voix exprimées de la profession elle-même -, comprenant en sus du rôle d'assurance commune avec le CAC un rôle d'optimisation de la performance des collectivités, avec une modalité de responsabilité juridique commune à ces deux types d'audit.

### *3.4.3 Les limites et prolongements de la recherche*

Cette étude n'est pas exempte de limites, que nous souhaitons mettre en évidence. Tout d'abord, notre échantillon N=477 pour l'ensemble des parties prenantes du territoire national limite la représentativité de nos données. Par ailleurs, l'enquête auprès de certaines parties prenantes s'est avérée comporter d'importantes difficultés en particulier pour l'obtention de coordonnées ou au niveau des taux de réponse. Au-delà, le type d'audit proposé à la lecture des perceptions des parties prenantes comporte les limites inhérentes à ses propres composantes, faisant déjà l'objet d'une littérature empirique particulièrement riche. De plus, notre recherche, mobilisant un processus d'analyse conjointe, compte une limite liée à la méthode de collecte et de traitement des données. Enfin, s'agissant d'une méthode de recherche quantitative, nous soulignons les limites classiques inhérentes à ce type de méthodologie.

Dans le but de pallier ces limites nous envisageons plusieurs prolongements à cette recherche. En premier lieu, nous souhaitons procéder à une analyse qualitative dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales volontaires. 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. De plus, cette enquête permettrait une comparaison des perceptions des parties prenantes au sein d'une même collectivité locale, plus fine qu'à l'échelle nationale, et d'enrichir nos connaissances des positions des parties prenantes n'ayant pas ou peu répondu à la présente enquête. En deuxième lieu, nous souhaitons procéder à une analyse longitudinale des systèmes de valeurs et des préférences des parties prenantes. Dans ce cadre, des méthodes qualitatives de recherche pourront être envisagées, notamment au travers d'études de cas, pour comprendre en profondeur les mécanismes organisationnels interrogés. Enfin, des travaux détaillés sur les pré requis techniques à la certification au sein des collectivités locales nous semblent constituer un sujet de recherche nouveau à part entière, et particulièrement riche pour les parties prenantes en matière d'information et de communication financières, de pilotage, et de management notamment.

## BIBLIOGRAPHIE

### Articles

- Alleyne, P., Howard, M. (2005). An exploratory study of auditor's responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 284–303.
- Alpert, M.I. (1980). Unresolved issues in identification of determinant attributes. *Advances in Consumer Research* 7, 83–88.
- Auty, S. (1995). Using conjoint analysis in industrial marketing: The role of judgment. *Industrial Marketing Management* 24, 191–206.
- Bazerman, M.H., Moore, D. (2011). Is it time for auditor independence yet? *Accounting, Organizations and Society* 36, 310–312.
- 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.
- Broye, G. (2009). Honoraires d'audit et comités d'audit : le cas de la France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15, 199.
- Burton, J.C., Fairfield, P. (1982). Auditing evolution in a changing environment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 1, 1–22.
- Carassus, D. (2009). La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique. *Revue Française de Finances Publiques*, 168–191.
- Carassus, D., Cormier, D. (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9, 171–188.
- Carassus, D., Semelin, Y. (2009). La certification des comptes des universités. *Revue Française de Comptabilité*, 2–5.
- 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.
- Carcello, J.V., Neal, T.L. (2003). Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following “New” Going-Concern Reports. *The Accounting Review* 78, 95–117.
- Carnegie, G.D., Napier, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society* 35, 360–376.
- Casta, J.-F., Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3, 107–121.
- Clarkson, M.E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *ACAD Manage Rev* 20, 92–117.
- Comité directeur sur la démocratie locale et régionale (CDLR), (1999). Le contrôle et l'audit de l'action des collectivités locales. *Communes et régions d'Europe* n°66, Editions du Conseil de l'Europe.
- Cowan, N. (2010). The Magical Mystery Four How Is Working Memory Capacity Limited, and Why? *Current Directions in Psychological Science* 19, 51–57.
- DeAngelo, L.E., 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, 183–199.
- Degron, R. (2012). Les contraintes budgétaires: un levier pour la réforme des collectivités territoriales. *Gestion & Finances publiques* 142–148.

- Deis, D.R., Jr., Giroux, G.A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 67, 462–479.
- DeZoort, F.T., Holt, T., Taylor, M.H. (2012). A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments. *Accounting, Organizations and Society* 37, 519–533.
- Downer, J. (2011). On audits and airplanes: Redundancy and reliability-assessment in high technologies. *Accounting, Organizations and Society* 36, 269–283.
- Edgley, C.R., Jones, M.J., Solomon, J.F. (2010). Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23, 532–557.
- Evan, W.M., Freeman, R.E. (1990). Corporate Governance: a Stakeholder Interpretation. *Journal of Behavioral Economics*, 337–359.
- 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*, 1/2.
- Francis, J.R. (2011). Auditing without borders. *Accounting, Organizations and Society* 36, 318–323.
- Gay, G., Schelluch, P., Baines, A. (1998). Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 472–494.
- Geiger, M.A., Taylor, P. (2003). CEO and CFO certifications of financial information. *Accounting Horizon* 17, 357–368.
- Gendron, Y., Spira, L.F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society* 35, 275–300.
- Gibbins, M., McCracken, S., Salterio, S.E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society* 35, 579–595.
- 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, 33–72.
- Green, P.E., Goldberg, S.M., Montemayor, M., 1981. A Hybrid Utility Estimation Model for Conjoint Analysis. *Journal of Marketing* 45, 33–41.
- Green, P.E., Krieger, A.M. (1991). Segmenting Markets with Conjoint Analysis. *Journal of Marketing* 55, 20–31.
- Green, P.E., Krieger, A.M., Wind, Y. (2001). Thirty Years of Conjoint Analysis: *Reflections and Prospects*. *Interfaces* 31, S56–S73.
- 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, 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* N° 80, 33–44.
- Hensher, D.A., Louviere, J.J. (1983). Identifying Individual Preferences for International Air Fares: An Application of Functional Measurement Theory. *Journal of Transport Economics and Policy* 17, 225–245.
- Hottegingre, 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, 87–112.

- Huby B. (2011). La certification des comptes locaux ou le destin contrarié des chambres régionales et territoriales des comptes. *Gestion & Finances publiques*, 51–54.
- Humphrey, C. (1997). Debating audit expectations, in *Current Issues in Auditing*, Third edition, ed. Michael Sherer and Stuart Turly.
- Humphrey, C., Moizer, P., Turley, S. (1993). The Audit Expectation Gap in Britain: *An Empirical Investigation. Accounting and Business Research* 23, 395–411.
- Hunton, J.E., Rose, J.M. (2008). Can directors' self-interests influence accounting choices? *Accounting, Organizations and Society* 33, 783–800.
- Jamal, K., Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality? *Accounting, Organizations and Society* 36, 284–292.
- Jeacle, I., Carter, C. (2011). In TripAdvisor we trust: Rankings, calculative regimes and abstract systems. *Accounting, Organizations and Society* 36, 293–309.
- Johnson, R.M. (1974). Trade-off Analysis of Consumer Values. *Journal of Marketing Research* 11, 121–127.
- Kamakura, W.A. (1988). A Least Squares Procedure for Benefit Segmentation with Conjoint Experiments. *Journal of Marketing Research* 157–167.
- Kaul, A., Rao, V.R. (1995). Research for product positioning and design decisions: An integrative review. *International Journal of Research in Marketing* 12, 293–320.
- Keasey K., Wright M. (1993). Issues in Corporate Accountability and governance. *Accounting and Business research* 23, 291–303.
- Koh, H.C., Woo, E.-S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal* 13, 147–154.
- Knapp, M.C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 202–211.
- Knechel, W.R. (2007). The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society* 32, 383–408.
- Koch, C., Schmidt, C. (2010). Disclosing conflicts of interest – Do experience and reputation matter? *Accounting, Organizations and Society* 35, 95–107.
- 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, 251–263.
- Lande, E. (1994a). La communication financière des collectivités locales à l'étranger. *Revue Française de Comptabilité*, 14–17.
- Lande, E. (1994b). L'audit des collectivités locales américaines : L'audit financier. *Revue Française de Comptabilité*, 19–23.
- Lande, E. (2006). III. Améliorer la gestion locale. L'impact de la LOLF sur le secteur local. *coloc* 26, 41–53.
- Liquet J.-C. (1995). L'analyse conjointe. *Décisions Marketing* 101–110.
- 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, 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, 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, 456–476.
- Masson, G., De L’Epine, C. (1996). Audit : une profession en péril ? *Ethique et entreprises*, c 5–16.
- McCracken, S., Salterio, S.E., Gibbins, M. (2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society* 33, 362–383.
- Mennicken, A. (2010). From inspection to auditing: Audit and markets as linked ecologies. *Accounting, Organizations and Society* 35, 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, 39–58.
- Miller, G.A. (1956). The magical number seven, plus or minus two: some limits on our capacity for processing information. *Psychological Review* 63, 81–97.
- 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, 187–210.
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the French <IT>Cour des comptes</IT>: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24, 718–750.
- 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, 41.
- Perreault, S., Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society* 36, 534–547.
- Piot, C. (2008). Les déterminants du délai de signature du rapport d’audit en France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14, 43.
- Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l’audit, le cas de l’audit des comptes publics. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 17, 37–65.
- Porter, P., 1993. An empirical study of the audit expectation - performance gap. *Accounting and Business Research* 24, 49–68.
- Power, M.K. (2011). Assurance worlds: Consumers, experts and independence. *Accounting, Organizations and Society* 36, 324–326.
- Power, M.K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 28, 379–394.
- 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, 31–58.
- 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, 361. doi:10.2307/3150584
- Richardson, A.J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* 34, 571–588.
- Roscoe, P., Howorth, C. (2009). Identification through technical analysis: A study of charting and UK non-professional investors. *Accounting, Organizations and Society* 34, 206–221.
- Rosenberg, M.J. (1956). Cognitive structure and attitudinal affect. *The Journal of Abnormal and Social Psychology* 53, 367–372.
- Schultz Jr., J.J., Bierstaker, J.L., O’Donnell, E. (2010). Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. *Accounting, Organizations and Society* 35, 238–251.

- Shaoul, J., Stafford, A., Stapleton, P. (2010). Financial black holes: The disclosure and transparency of privately financed roads in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23, 229–255.
- Shockley, R.A. (1981). Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review* 56, 785–800.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society* 34, 868–873.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society* 34, 971–987.
- Socqué, M. (2004). La fonction de vérificateur général d'une municipalité: les garanties d'indépendance et d'impartialité inhérentes à la charge de vérificateur public. *Revue de droit de l'Université de Sherbrooke* 35, 231–305.
- Suddaby, R., Gendron, Y., Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34, 409–427.
- Thorne, J., Holmes, S.A., McGowan, A.S., Strand, C.A., Strawser, R.H. (2001). The relation between audit pricing and audit contract type: a public sector analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 20, 189–215.
- Vernette, É., 1987. Identifier les attributs déterminants: une comparaison de six méthodes. *Recherche et Applications en Marketing* 2, 1–21.
- Wang, K.J., Tuttle, B.M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society* 34, 222–243.
- Wang, R.Y., Strong, D.M. (1996). Beyond accuracy: what data quality means to data consumers. *Journal of Management Information Systems* 12, 5–34.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53, 112–134.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review* 65, 131–156.
- 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, 428–441.
- Wittink, D.R., Cattin, P. (1989). Commercial Use of Conjoint Analysis: An Update. *Journal of Marketing* 53, 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, 41–52.

## Ouvrages

- Audit Commission (2013b). *The audit of parish, town and community councils. Issues for stakeholders*. Think piece.
- Bethoux, R., Kremper, F., Poisson, M. (1986). *L'audit dans le secteur public*, Clet. ed.
- Boyer, B., Castelnau (de), R. (1997). *Portrait des chambres régionales des comptes*, L.G.D.J. ed, Décentralisation et développement local. Paris, France.
- Cowan, N. (2005). *Working memory capacity*. Psychology Press, Hove, East Sussex, UK.
- Dunn, J. (1996). *Auditing theory and practice*, Prentice Hall. ed.

- Dussaix, A.-M. (2000). *L'analyse conjointe, la statistique et le produit idéal. Méthodes et applications* - Dussaix, CISIA. ed.
- Engel, J.F., Blackwell, R.D. (1978). *Consumer Behavior*. Holt, Rinehart and Winston, Hinsdale, Ill.
- Evrard, Y., Pras B., Roux, E. (1993). *Market : études et recherches en marketing, fondements et méthodes*. Nathan, Paris.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing : an introduction*. Houndmills UK : Mac Millan Education.
- Glynn, J.F. (1993). *Public sector financial control and accounting*, Cambridge MA : Blackwell Publisher. ed. Cambridge, Angleterre.
- Johnson, R. (1976). *Beyond Conjoint Measurement: a Method of Pairwise Trade-Off Analysis*. *Advances in Consumer Research*, eds. Beverlee B. Anderson, Cincinnati, OH : Association for Consumer Research 3, 353–538.
- Joras, M. (1997). *Les fondamentaux de l'audit*, Préventique. ed.
- Lecat, B. (2008). *La performance des canaux de distribution bancaires*. ANRT, Grenoble.
- Liquet, J.-C. (2001). *Cas d'analyse conjointe*. Tec & Doc Lavoisier.
- Liquet, J.-C., Flambard, S., Jean, S. (2003). *Cas d'analyse des données en marketing*. Tec & Doc.
- Pras, B., Tarondeau, J.-C. (1981). *Comportement de l'acheteur*. Sirey.
- Robertson, J.C. (1993). *Auditing*, Irwin. ed.
- Wathelet, J.-C. (2000). *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif*, L'Harmattan. ed, Finances publiques. Paris.

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

- Avant projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique, déposé par le Gouvernement au Sénat le 10 avril 2013.
- Assemblée Nationale du Québec (2013). Québec, Loi sur les cités et villes, LRQ, c C-19, en vigueur entre le 1 août 2013 et le 12 nov. 2013.
- Code de commerce (2015). Version consolidée au 1 janvier 2015.
- Government Accountability Office, Comptroller General of the United States (2011). *Government Auditing Standards*. 2011 Revision.
- Norme d'exercice professionnel NEP-260. Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce adaptée de la norme ISA 260, homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.
- Norme d'exercice professionnel NEP-570. Continuité d'exploitation, homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.
- Norme d'exercice professionnel NEP-700. Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007.

## **Chapitres dans un ouvrage collectif**

- Cliquet in Jolibert, A. (2001). *Les grands auteurs en marketing*. Management et société Eds.
- Geist, B. (1981). State audit : an introduction, in *State audit : developments in public accountability*. Holmes & Meier Publishers Inc.

- Mikol, A. (2000). Formes d'audit. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Economica, 733-742.
- Morse, E.H., 1981. Auditing efficiency and economy., in: *State Audit : Developments in Public Accountability*. B. Geist.
- Piot, C. (2005). Qualité d'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports. In *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers*. De Boeck.

## 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.
- 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.
- Le Gall-Ely, M. (2000). Contribution à l'évaluation monétaire de biens et services sans référent de marché : les apports combinés de la méthode de l'évaluation contingente et de l'analyse des mesures conjointes. Doctorat en sciences de gestion, Rennes. Université Rennes 1.
- Portal, M. (2009). La qualité de la certification dans les institutions supérieures d'audit. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université de Poitiers.
- Prat dit Hauret, C. (2000). L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique. Doctorat en sciences de gestion. Bordeaux 4.

## Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

- 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.
- Audit Commission (2011). Allerdale Borough Council annual audit letter 2010/11
- Barksjö, J., Mohlin, E. (2005). Does an expectations gap exist in the municipal audit?
- Bénavent, C. (1994). L'analyse conjointe et ses applications en marketing. Note pédagogique équipe de Recherche en marketing.
- Bo, D., Luu, P. (2011). Audit public, audit privé, in: 32ème Congrès de l'AFC.
- 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.
- Chambre Régionale des Comptes d'Alsace (2010). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Lourdes. Exercices 2002 à 2007.
- Chambre Régionale des Comptes d'Aquitaine, Poitou-Charentes (2012). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Périgueux. Exercices 2006 à 2012.
- Chambre Régionale des Comptes d'Aquitaine, Poitou-Charentes (2013). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune d'Agen. Exercices 2005 à 2012.
- Chambre Régionale des Comptes de Champagne-Ardenne (2010). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Reims. Exercices 2004 à 2008.
- Chambre Régionale des Comptes de Languedoc Roussillon (2011). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Nîmes. Exercices 2002 et suivants.

- Chambre Régionale des Comptes de Midi-Pyrénées(2010). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Colmar. Exercices 2001 à 2010.
- Chambre Régionale des Comptes de Picardie (2011). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune d'Amiens. Exercices 2003 à 2009.
- Chambre Régionale des Comptes de Provence Alpes Côte d'Azur (2013). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Gap. Exercices 2006 à 2011.
- Chambre Régionale des Comptes de Rhône-Alpes (2011). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune de Roanne. Exercices 2002 à 2010.
- Chambre Régionale des Comptes du Pays de Loire (2010). Rapport d'observations définitives sur les comptes et la gestion de la commune d'Angers. Exercices 2001 à 2006.
- Cour des Comptes (2013). Le rapport public annuel 2013 Tome III Les activités.
- Gaa, J.C. (1992). The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity, in: Proceedings of the 1992 Deloitte and Touche/University of Kansas Symposium on Auditing Problems. Presented at the Audit Symposium XI, R.P. SRIVASTAVA, University of Kansas, 7–43.
- Gonthier-Besacier, N. (1998). Contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit. Congrès de l'AFC, Nantes.
- Gonthier-Besacier, N. (2000). Une mesure de l'impact de la reformulation du rapport général des commissaires aux comptes. Congrès de l'AFC, Angers.
- 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. (2002). Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ?, in: 23ème Congrès de l'AFC. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit.
- Leroux, M.F. (1994). L'évaluation des finances publiques au Canada : du compte rendu à la reddition des comptes. 5ème conférence Secteur Public de la Fédération des Experts-comptables Européens, Cannes.
- Local government (2010). Statement of responsibilities of auditors and of audited bodies.
- Nagy, J. (2001). The emergence of the public sector expectations gap. Collected papers of APIRA Adelaide 2001, 1–31.
- Porter, B., Gowthorpe, C. (2004). Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- 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.
- Scheid, J.-C. (1991). Comptabilité et audit des collectivités publiques locales aux Etats-Unis., in: Identités de La Gestion - Mélanges En L'honneur Du Professeur P. Lassègue. 195–213.

## Sites internet

- Audit Commission (2013a). Audit Commission. Site de l'Audit Commission, [En ligne]. <http://www.audit-commission.gov.uk/about-us/> (Page consultée le 31 octobre 2013).

- Cour des Comptes (2013). Cour des comptes. Chambres régionales et territoriales des comptes. Site des Chambres régionales et territoriales des comptes, [En ligne]. <https://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Chambres-regionales-des-comptes-CRC> (Page consultée le 29 octobre 2013).
- Government Finance Officers Association (2013). Popular Annual Financial Reporting Award Program (PAFR Program). Site du GFOA, [En ligne]. <http://www.gfoa.org/pafr> (Page consultée le 31 octobre 2013).
- Vérificateur Général de la Ville de Montréal (2015). Vérificateur Général de la Ville de Montréal. Site du Vérificateur Général de la Ville de Montréal, [En ligne]. <http://www.bvgmtl.ca/salledepresse/> (Page consultée le 21 janvier 2015).
- Vérificateur général du Canada (2013). Bureau du vérificateur général du Canada. Document d'information. Le commissaire à l'environnement et au développement durable. Site du Bureau du vérificateur général du Canada, [En ligne]. [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/cesd\\_fs\\_f\\_921.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/cesd_fs_f_921.html) (Page consultée le 4 novembre 2013).

## ANNEXE 1

### Les choix méthodologiques du processus d'analyse conjointe (adapté de Liquet, 1995, Green et Srinivasan 1978, 1990, et Green et Krieger, 1994)

Dans le tableau ci-dessus, sont identifiés en italique les ajouts de 1990 (Green et Srinivasan), et soulignés ceux de 1994 (Green et Krieger), et en italique et soulignés ceux de Meyer-Waarden et Zeitoun (2005). A l'instar de Lecat (2008), sont également présentées en gras les méthodes les plus fréquemment utilisées, tenant compte en particulier des recensements des applications commerciales de l'analyse conjointe effectués par Wittink et al. (1989, 1994).

| Domaine de décision                                     | Alternatives                                                                                                                                                                                                                                                                           | Voies de recherche et développement<br>(Liquet, 1995 ; Green et al. 2001 ; Meyer-Waarden et al. 2005)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Choix d'un modèle de préférence                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Modèle vectoriel</b></li> <li>- Modèle du point idéal</li> <li>- La fonction d'utilité partielle</li> <li>- Le modèle mixte</li> <li>- <u>La prise en compte des interactions</u></li> </ul>                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Modèles non-linéaires</li> <li>- Intégration des interactions pour simuler des modèles non compensatoires (simulateurs dynamique et optimiseurs du retour financier, des réactions de la concurrence, décideurs multiples, variables de motivation)</li> <li>- Modèles de groupage de services</li> <li>- Méthodes adaptatives de modèles de choix discrets</li> <li>- Modèles à classe latente</li> </ul> |
| 2. La collecte des données                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Trade-off (attributs comparés deux à deux)</li> <li>- <b>Profil complet</b> (les concepts sont comparés)</li> <li>- <u>Méthodes de composition (AHP, CASEMAP)</u></li> <li>- Méthodes hybrides (dont Analyse conjointe adaptative)</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 3. Construction des stimuli dans la méthode des profils | <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Plan factoriel fractionnel</b></li> <li>- Randomisations</li> <li>- <i>Design pareto-optimal</i></li> </ul>                                                                                                                                | Data-pooling                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 4. Présentation des stimuli                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Description verbale</li> <li>- <b>Texte descriptif écrit</b></li> <li>- <b>Image</b></li> <li>- <i>Objet réel (maquette)</i></li> </ul>                                                                                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Questionnaires assistés par ordinateur</li> <li>- Objet virtuel</li> <li>- Prototypes simulateurs (véhicules de test)</li> <li>- Implémentation d'outils de collecte de données internet</li> </ul>                                                                                                                                                                                                        |
| 5. Echelle de mesure de la préférence des consommateurs | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Comparaison par paire</li> <li>- <b>Relation d'ordre</b></li> <li>- Echelle à somme constante</li> <li>- <i>Désignation par catégorie</i></li> </ul>                                                                                          | Réponse multivariée                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 6. Procédure d'estimation du modèle                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Méthodes non-métriques (Linmap, <b>Monanova</b>, Prefmap, Algorithme de Johnson)</li> <li>- Méthodes métriques, Régression multiple</li> <li>- Modèle de choix (Logit, Probit)</li> </ul>                                                     | Modèles avec contraintes sur les paramètres                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |