

**UNIVERSITE PARIS-DAUPHINE**  
DFR Sciences des Organisations  
Ecole Doctorale de Gestion (EDOGEST)

**MASTER DE GESTION**

**« Recherche en Comptabilité, Audit et Contrôle »**

**Les Nouvelles Normes SAS no. 104 - 111 :  
Entre Normes et Innovation**

**Mémoire de Recherche**

*présenté et soutenu par :*

**Modibo TEMBELY**

*Devant un jury composé de :*

**Mme Rouba CHANTIRI CLAUDEMANCHE** : directeur de recherche

**Mr Bernard COLASSE** : suffragant

**Année Universitaire 2009/2010**

L'auteur certifie que ce mémoire est original et respecte en particulier les règles de citation en usage dans la communauté scientifique.

## Remerciements :

Au tout début de ce mémoire, je tiens énormément à remercier Mme **Anne PEZET**, Professeur des Universités de m'avoir recruté à l'Université Paris-Dauphine au Master 2 Recherche en Comptabilité, Audit et Contrôle dont elle est Responsable, et à travers elle l'ensemble du corps professoral qui est intervenu au courant de l'année de l'universitaire 2009 - 2010.

Je remercie également Mme **Rooba CHANTIRI CLAUDEMANCHE**, Maître de Conférences à l'Université Paris-Dauphine qui a bien voulu encadrer et améliorer à travers ses remarques justes et pertinentes, ce modeste travail.

Mes sincères remerciements vont également à ma famille, et à mon Ami et Cousin **Seydou SANDOÇO** qui m'a accompagné tout au long de mon Master Recherche. Je veux qu'il retrouve ici en ces si peu de mots, l'assurance de ma totale reconnaissance.

Une mention spéciale à Monsieur **Hiram HASTY** de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), qui a bien voulu se prêter à l'ensemble de mes questions et répondre à tous mes mails.

Je ne saurais terminer sans souhaiter une bonne chance à l'ensemble de mes camarades du Master dont leurs courage et détermination sur la voie de la recherche m'ont beaucoup inspiré.

# SOMMAIRE :

---

<b>Remerciements .....</b>	<b>2</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>5</b>
<b>Première partie : Micro contexte des SAS no. 104 – 111 et Cadre théorique.....</b>	<b>12</b>
A. Le micro contexte institutionnel : .....	12
I. De l’American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):.....	12
II. De l’Auditing Standards Board (ASB):.....	13
1. Missions de l’ASB : .....	14
2. Le processus de normalisation de l’ASB : .....	14
3. Nomination et mandat des membres de l’ASB : .....	16
B. Le contexte Comportemental de l’ASB dans son processus de normalisation : Une revue de littérature .....	17
C. Cadre théorique : La Sociologie de l’innovation .....	21
I. Généralités sur la sociologie de l’innovation : .....	21
II. Comptabilité des concepts : .....	24
1. L’innovation : .....	24
2. Le réseau : .....	24
3. La traduction : .....	25
4. La controverse : .....	25
<b>Deuxième partie : Etude de terrain de recherche .....</b>	<b>27</b>
A. La collecte des données : .....	27
B. Méthodologie de recherche : .....	29
I. L’Analyse de contexte : .....	29
II. La Problématisation : .....	30
III. L’ enrôlement et la mobilisation : .....	30
IV. L’ intéressement : .....	31
C. Génécologie des nouvelles normes SAS no. 104 – 111 : .....	31
I. Analyse du contenu des nouvelles normes SAS no. 104 – 111.....	31
II. Analyse du contexte.....	36
III. La Problématisation : .....	47
IV. L’ enrôlement et la mobilisation : .....	51
V. Intéressement : .....	54

<b>Conclusion Générale :</b> .....	<b>58</b>
<b>Bibliographie Complète :</b> .....	<b>61</b>
<b>Résumé :</b> .....	<b>62</b>

# Introduction

---

« La construction des normes est un domaine de préoccupation émergente en recherche comptable » [Robson, K., (1993), p.1]. Émergente, parce que peu de travaux existent encore dans ce sens. Peu de travaux donc en dehors des travaux empiriques sur la normalisation d'une manière générale. Car en effet, cette dernière a très vite beaucoup intéressé les chercheurs comptables et ce dans le temps et dans l'espace. Dans le temps puisque les travaux significatifs dans ce sens remontent déjà à plusieurs années. L'exemple significatif de Watts et Zimmerman en mille neuf cent soixante-dix-huit (1978) est illustratif à plus d'un titre, non pas parce qu'il a amorcé l'émergence d'une nouvelle théorie comptable appelée la théorie positive de la comptabilité (*Positive Accounting Theory*), mais plutôt le fait qu'il constitue l'un des premiers travaux empiriques significatifs sur la normalisation comptable juste après la création en 1970 du *Financial Accounting Standards Board* (FASB) qui signifie en français le comité des normes comptables et financières, et qui est donc le normalisateur américain en matière de comptabilité financière [Colasse, B., in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit*, (2009)]. Et depuis cette date plusieurs autres travaux empiriques ont porté sur le processus de normalisation du FASB [Haring (1979) ; Brown (1981) ; McKee et al. (1984) ; Williams et al. (1990) ; Williams and Frazier (1991) ; Martens and Stevens (1993)].

Dans l'espace avec notamment des études traitant la normalisation des pays en plus des États-Unis, comme l'Australie, le Canada, la Chine, la Grande Bretagne, et la France mais aussi à l'échelle internationale avec l'IASC/IASB (*International Accounting Standards Committee/International Accounting Standards Board*). En audit, ce constat est tout autre chose. L'audit qui à l'instar de la comptabilité, est une profession au sens sociologique du terme ; organisée et règlementée [Ramirez, C., in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit*, (2009)]. Dès lors, on comprend que la normalisation est tout aussi fondamentale en audit ou du moins devrait l'être. Et pourtant, les études empiriques traitant ce processus de normalisation en audit sont beaucoup moins nombreuses en comparaison avec la normalisation comptable et ce dans le temps et dans l'espace. Beaucoup moins donc à l'image de ces quelques travaux empiriques et essentiellement aux États Unis : Dillard & Jensen (1983), Geiger (1989), Kaplan et Pany (1992), McEnroe et Martens (1991) McEnroe (1993, 1994), Martens et McEnroe (1998), McEnroe et Pittman (2003). Comment expliquer cet état de fait, une question très difficile à répondre pour l'instant.

La recherche comptable montre qu'avec la normalisation comptable, la comptabilité et plus généralement les informations financières qui en découlent devient un mode de résolution des conflits dans un Etat de droit [Laufer et Burlaud, (1997), Bernard, A., (2010)]. Au travers aussi de cette normalisation comptable, « le normalisateur définit le cadre cognitif à travers lequel les différentes parties prenantes et plus généralement les acteurs sociaux, appréhendent l'entreprise. C'est en se fondant sur l'image produite par ce cadre qu'ils (acteurs sociaux ou parties prenantes) gèrent leurs relations avec elle (l'entreprise)...le normalisateur participe donc à la gouvernance des entreprises au sens large dans la mesure où les normes qu'il produit, fondent en particulier les jugements et les contrôles qui s'exercent sur elle » [B, Colasse, *in* Etats Généraux du management, Session 14, Les normes dans les organisations : modèles ou anti-modèles ? (17/10/2008)<sup>1</sup>]. Il semble clair que le processus de normalisation est loin d'être une opération triviale en comptabilité. Elle n'en demeure pas moins aussi en audit. Car, selon Burlaud (2007), la « norme de contrôle ou un référentiel est nécessaire à toute activité de contrôle puisqu'elle débouche nécessairement sur un jugement qui permet de conclure un contrôle » [A. Burlaud, *in* Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit, (2007), p.527]. Un argument réconforté par le fait même que l'audit permet d'établir la confiance et ce faisant l'auditeur devient véritablement le gardien de la confiance [Richard, C., *in* Les idées reçues en management, (2008)]. En effet, aux Etats-Unis « les auditeurs procèdent à un examen des états financiers dans le respect des *US generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) et émet une opinion sur les états financiers s'ils sont matériellement conformes aux *US Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP)]. L'objectif de l'audit consiste à garantir aux investisseurs que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes, et que l'information est complète et juste, les investisseurs s'attendent donc à encourir le risque d'investissement, mais pas le risque de l'information » [Bhattacharjee, S., et *al.*, (2005), p.3]. Et pour ce faire, les normes jouent un grand rôle [Mayer, et *al.*, (1995)].

La norme permet aussi de construire la légitimité de la profession [Mennicken, A., (2008)]. Elle n'en demeure pas moins une notion fondamentale en sociologie, car c'est à travers elle que se définit la déviance dans une société ou dans un système de valeurs. Donc autant de raisons et d'intérêts pour étudier la normalisation d'une manière générale et en particulier en audit et la manière dont les normes issues de cette normalisation sont construites. C'est

---

<sup>1</sup> Vidéo disponible sur le site web du CREFIGE : Centre de Recherche en Finance et Gestion de l'Université Paris Dauphine et disponible, lien : <http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/actu3.htm>

justement dans ce cadre que nous étudierons dans ce présent mémoire le processus de normalisation en audit aux Etats-Unis. Plus précisément le processus de construction des normes *Statements on Auditing Standards* (SAS) no. 104-111, et collectivement appelées les « *Risk Assessment Standards* » ou normes d'évaluation des risques en français. En conséquence notre question de recherche sera la suivante : **Comment les normes SAS no. 104 – 111 se sont établies en tant que normes ?**

En effet, au mois de mars de l'année deux mille six (2006), l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) à travers sa haute instance technique (*Senior technical committee*) l'*Auditing Standards Board* (ASB), a émis huit nouvelles normes appelées collectivement « *Risk Assessment Standards* ». Ces dernières ont introduit d'énormes changements dans l'évaluation des risques en audit et d'une manière générale à chaque aspect de l'audit : l'étendue (*scope*), la nomination de l'équipe d'audit, le processus de planification de la mission, l'exécution des travaux d'audit, et la conclusion de ces travaux [Wortmann, R. E., in *Pennsylvania CPA Journal*, (2007)]. Ces normes ont même changé le cadre conceptuel de l'audit parce qu'elles précisent ce que doit être un audit. Ainsi les normes généralement admises de l'audit ont été fondamentalement affectées par le projet et ont été donc changées. En conséquence, ce sont les principes de base de ce qu'un audit doit être qui ont été changés.

Plusieurs acteurs plus ou moins directement concernés par ces normes ont réagi à ces dernières à travers le *due process* de l'ASB. Les normes ont été élaborées aussi de concert avec l'*International Federation of Accountants* (IFA) à travers l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) et plusieurs autres acteurs ont joué un rôle important dans l'élaboration de ces normes (*Panel on Audit Effectiveness (PAE)*, *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, *General Accounting Office (GAO)* etc... En plus des changements opérés dans l'audit et mentionnés ci-dessus, ces nouvelles normes d'évaluation des risques ont été précédées d'événements que l'on peut qualifier de majeurs dans l'environnement de l'audit aux Etats-Unis. Parmi ces événements, il y a lieu de citer la faillite frauduleuse de la société d'**Enron** en l'an deux mille un (2001) et dans la foulée la fermeture du cabinet international d'**Arthur Andersen & Co** qui en a suivi. La loi intitulée « *Public Company Accounting Reform and Investors Protection Act of 2002* » et qui permet à ce qu'on l'appelle la loi *Sarbanes-Oxley* (*Sarbanes Oxley Act*) et connue aussi sous le pseudo *SOX*, est l'une des conséquences directes de la faillite frauduleuse de la société **Enron** [Descheemaeker, (2003)], faillite qui en dit long d'ailleurs sur les séries de fraudes qui ont frappé les entreprises américaines et les échecs d'audit qui les ont le plus souvent

accompagnés comme par exemple les cas d'**Adelphia**, de **Xerox**, de **WorldCom**, d'**Ernst & Young** (2000), de **PriceWaterhouse** (2001), d'**Arthur Andersen** (2001) et de **Waste Management** scandal [Coates IV., J. C., (2007)] etc.

Le privilège d'autorégulation accordée à la profession comptable américaine n'a pas été épargné non plus avec la faillite d'**Enron**. Auparavant, plusieurs rapports avaient déjà criblé l'ASB de l'AICPA autrement dit l'organisme de normalisation en audit, et son processus de normalisation [Metcall, L. (D-Montana, *U.S. Senate*, 1976), Moss, J. (D-California, *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), *Treadway Commission* (1987) ; *Cohen Commission* (CAR, 1978) ; *Oliphant Committee* (Oliphant, 1978), *General Accounting Office* (GAO, 1996) ; *Panel on Audit Effectiveness* (PAE, 2000)].

Avant aussi l'adoption de ces nouvelles normes d'évaluation des risques en audit, les grands cabinets internationaux avaient procédé à d'énormes changements dans leurs approches d'audit. Beaucoup d'auteurs avaient alors parlé d'innovations dans ces cabinets [Jeppesen, K. K., (1998) ; Dubuisson, S., (2003)]. Ces approches appelées différemment dans les grands cabinets d'audit (**KPMG** : *Business Measurement Process* (BMP) ; **Ernst & Young** : *Audit Innovation Project* ; **Arthur and Anderson & Co.** : *The Business Audit* etc.), mais portant génériquement le plus souvent le nom de l'approche par les « *business risk* » [Riad, A., (2007)] ou « *Strategic Audit Approach* » [Jeppesen, K. K., (1998)], faisaient de la compréhension du métier de l'entité de l'auditée et son environnement, un critère essentiel dans l'évaluation des risques en audit. Cette nouvelle approche a été essentiellement développée par les cabinets internationaux qui sont en effet les laboratoires des « *best practices* » pour la profession selon Ramirez [*in* Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, et Audit, (2009)], en se focalisant principalement sur le métier du client, ses objectifs et son environnement de travail bref sur une compréhension approfondie du client. Une telle compréhension approfondie a été présentée comme pouvant guider l'équipe d'audit dans ses procédures d'audit notamment dans son appréciation des risques d'entreprise, et la gestion de ces risques [Riad, A., (2007), p.2]. S'il est généralement reconnu que les motivations professionnelles et économiques sont à l'origine de cette approche d'audit par les *business risk* des grands cabinets d'audit, il ne peut être exclu que ces firmes d'audit qui ont développé ces approches pendant des années, ont été passives dans la promulgation des nouvelles normes d'audit de l'ASB qui placent justement au cœur du processus d'évaluation des risques la compréhension de l'environnement de l'entité auditée. En effet, ces grands cabinets internationaux sont connus à la fois comme des laboratoires de « *best practices* » pour toute la

profession, mais aussi pour être susceptibles de lobbying que les petites structures non diversifiées [Manson, S. et Zaman, M., (1999), p.16]. D'ailleurs les réponses des grands cabinets à l'exposé sondage des nouvelles normes sont illustratives à plus d'un titre. Mais ce lobbying officiel [Bernard, A., (2010)] n'en est qu'une des formes du lobbying. Car justement, le lobbying n'est pas toujours observable, ainsi il peut prendre plusieurs formes comme par exemple les conversations discrètes qui ne sont pas toujours réellement observables [Manson, S. et Zaman, M., (1999)].

Bref, l'idée que la norme est le produit d'un certain ordre social, est plus que jamais réconfortée. Par ailleurs nous savons aussi que la norme n'est pas une donnée naturelle, autrement dit qu'elle est construite [Mennicken, A., (2008)]. Ceci dit, la norme n'est donc pas neutre et comme Mennicken (2008) l'affirmait, elle apporte une certaine culture, un certain état d'esprit (*standards as embodiments of current practise*). D'ailleurs selon Robson (1993), le changement comptable (et dans une large mesure le changement en audit) résulte de l'intersection de techniques comptables particulières et des discours sans aucun lien avec la comptabilité ou avec l'audit. Donc finalement on ne saurait bien étudier la normalisation sans tenir compte de l'environnement culturel, socio-économique et historique autrement dit le contexte (micro et macro) qui a vu naître les normes. Et c'est justement, ce que permet la sociologie de l'innovation « qui peut être qualifiée indistinctement de sociologie de la traduction, de sociologie des réseaux technico-économiques (sociotechniques) [Amblard, H., et al., (1991), p.129] ». Car selon B. Latour, « en suivant les phases d'innovation, on peut les voir émerger, eux aussi, mais leur construction requiert des ressources croisées qui obligent toujours à parler en même temps, et dans le même souffle, des objets, de la société et des textes » [Latour, B., *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1].

Autrement dit, la sociologie de l'innovation propose une réflexion plus large sur l'émergence des faits et les réseaux qui les portent, et selon M. Callon et B. Latour qui sont justement à l'origine de ce nouveau courant sociologique dont l'originalité est généralement admise [Amblard, H., et al. (1991)], à chaque terrain l'intention demeure semblable : étudier le contenu (des faits) et le contexte (qui a vu naître ces faits). Donc véritablement, il s'agit de connaître les conditions à partir desquelles les acteurs d'une situation quelconque peuvent se retrouver en convergence autour d'un changement ou d'une innovation [Amblard, H., et al. (1991)]. Puisque justement selon les auteurs de la sociologie de l'innovation, ce ne sont pas les qualités intrinsèques d'une innovation qui font qu'elle va ou pas s'imposer, mais le processus sur lequel elle s'appuie et en particulier la consolidation et l'élargissement du

réseau qui la porte [Amblard, H., et *al.* (1991)]. Sinon, comment expliquer que les grandes innovations aux grandes caractéristiques techniques irréprochables puissent tomber dans les oubliettes à défaut de s'imposer comme cela fut par exemple le cas du Métro révolutionnaire **ARAMIS** [Amblard, H., et *al.* (1991)] ? Selon la sociologie de l'innovation justement, le succès tout comme l'échec s'explique par les termes et c'est là un autre apport de la sociologie de l'innovation. Ce principe dit de symétrie n'est nullement une manière de « soutenir contre l'évidence que tout se vaut », mais plutôt une « manière frappante de dire qu'il faut expliquer la construction de l'asymétrie (qui finit par départager le succès et l'échec), reconstruire toutes les épreuves qui ont peu à peu établi le consensus » [Callon, M., et Latour, B., *in* La science telle qu'elle se fait, (1991), p.23].

Un autre apport de la sociologie de l'innovation développée à partir du Centre de Sociologie de l'Innovation de l'Ecole des Mines de Paris par M. Callon et B. Latour, est le fait d'étendre la notion de l'acteur de la sociologie classique (la sociologie compréhensive de Marx Weber et celle d'Émile Durkheim) à la notion de l'actant empruntée à la sémiologie [Callon, M., *in* La science et ses réseaux, (1988)] et qui renferme non seulement les entités humaines mais aussi les entités non-humaines (objets, textes et discours).

Finalement, la sociologie de l'innovation nous permettra véritablement de mieux répondre à notre question de recherche. Parce qu'elle nous permet justement de reconstruire tous les événements qui ont été sous-jacents aux nouvelles normes d'évaluation des risques (*Risk Assessment Standards : SAS no. 104 – 111*), en d'autres termes de voir les conditions à partir desquelles les nouvelles normes ont émergé, les réseaux qui les ont porté, et ce qui a permis d'établir la convergence ou de la production de coopération entre différents actants autour de ces nouvelles normes qui rappelons-le, ont introduit beaucoup de changements dans l'évaluation des risques en audit mais aussi dans toute la démarche d'audit en affectant même les principes de base de l'audit. Ainsi, de voir finalement comment les nouvelles normes se sont établies en tant que normes.

Pour ce faire, nous allons adapter en conséquence notre plan de recherche à la méthodologie d'analyse en sociologie de l'innovation qui permet à ce que l'on parle en même temps et dans le même souffle d'une part à la fois des objets, de la société, et des textes, et d'autre part du contenu, et du contexte. Finalement, notre première partie sera consacrée à la description du contexte institutionnel de l'ASB (le micro contexte des nouvelles normes SAS no. 104-111) de l'AICPA qui a vu naître les nouvelles normes sur l'évaluation des risques, à une revue de

littérature concernant le contexte comportemental de l'ASB dans son processus de normalisation afin justement de comprendre le comportement de l'ASB en matière de la construction de ses normes, et enfin à la description de notre cadre théorique en l'occurrence la sociologie de l'innovation. Notre deuxième et dernière partie portera sur notre terrain de recherche en précisant dans un premier temps la nature des données utilisées et notre méthodologie de recherche, et dans un second temps la lecture du processus d'établissement des nouvelles normes SAS no. 104 – 111 à travers notre cadre théorique. Ainsi nous parlerons d'abord du contenu des nouvelles normes SAS no. 104 – 111, ensuite nous mettrons en exergue la façon dont ces nouvelles se sont véritablement établies en tant que normes au travers de l'analyse de contexte, de la problématisation, de l'enrôlement et de la mobilisation, et de l'intéressement ou l'opération de rallongement du réseau des nouvelles normes sur l'évaluation des risques.

# Première partie : Micro contexte des SAS no. 104 – 111 et Cadre théorique

---

## A. Le micro contexte institutionnel :

### I. De l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):

L'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) est l'équivalent américain de l'ordre des experts comptables. Il a été créé en mille huit cent quatre-vingt-sept (1887) juste après la première rencontre de la profession comptable, le vingt-deux (22) décembre mille huit cent quatre-vingt-six (1886) qui a abouti à la création du comité chargé d'élaborer les règles et les normes [AICPA, *Volunteer Services Overview*, (2009)]. Depuis cette date, l'organisation a beaucoup évolué dans son appellation ainsi que dans sa structuration et ses missions puisque qu'en mille neuf cent soixante-dix (1970), l'institut perd son pouvoir de normalisation en comptabilité au profit d'une nouvelle organisation appelée le *Financial Accounting Standard Board* (FASB). Désormais, l'organisation professionnelle porte le nom de l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA<sup>2</sup>) et ce depuis mille neuf cent cinquante-sept (1957) et ce après le changement de nom qui a été opéré en mille neuf cent seize (1916). Ainsi en mille neuf cent seize (1916), son nom passe de l'*American Association of public Accountants* à l'*Institute of Public Accountants*, ce dernier a été revu encore en mille neuf cent dix-sept (1917) en *American Institute of Accountants*<sup>3</sup>.

L'AICPA est donc une organisation professionnelle qui rassemble comme son nom l'indique, les comptables certifiés, c'est-à-dire l'équivalent américain des experts comptables et des comptables agréés. Ainsi, l'institut représente au niveau national toute la profession comptable. En plus de la défense des intérêts de cette profession, l'AICPA continue de garder encore une grande partie de son pouvoir de normalisation. Ce pouvoir de normalisation porte encore de nos jours sur l'audit et les autres services professionnels fournis par les experts comptables et comptables agréés américains. L'AICPA est composé de plusieurs organes

---

<sup>2</sup> Nous retiendrons désormais ce sigle pour référence à l'*American Institute of Certified Public Accountants*

<sup>3</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants)

centrés plus ou moins sur des problématiques particulières. Parmi ces organes, il y a bien sûr l'*Auditing Standards Board* (ASB) qui est l'organe chargé de l'élaboration des normes d'audit aux Etats-Unis mais aussi sur d'autres services fournis par les CPAs (*Certified Public Accountants*).

Etant une organisation de la profession comptable et défendant ses intérêts, l'AICPA est l'icône de cette profession au point que selon McEnroe et Pitman (2003), si toute profession est appelée à choisir ses privilèges, ces derniers constitueront sans doute les deux accordés à la profession comptable aux Etats-Unis c'est-à-dire : (1) le monopole sur ses services ; et (2) le pouvoir de normalisation sur les pratiques de la profession. Rappelons, ces deux privilèges ont été conférés respectivement en mille neuf cent trente-trois (1933) et mille neuf cent trente-neuf (1939). Ainsi, le privilège d'autorégulation (*self regulation*) permet à la profession comptable américaine d'entrer parfaitement dans la définition des professions de Richardson (1987). En effet, cet auteur voyait les professions comme « des groupes de métiers (*groups of occupations*) qui ont obtenu un mandat social (*social mandate*) pour définir ce qui est bien et mauvais dans une sphère d'activité spécifique » [Richardson, (1987), p.341]. En effet, aux Etats-Unis, la profession comptable a ce privilège comme nous venons de le souligner plus haut. Dès sa création, l'AICPA élaborait à la fois des normes comptables mais aussi des normes d'audit et les autres services que fournissent ses membres. En 1970, le pouvoir de normaliser dans le champ de la comptabilité financière lui a été retiré au profit d'une nouvelle organisation connue sous le sigle FASB qui signifie en anglais *Financial Accounting Standards Board*, même si toutefois ce dernier reste selon plusieurs auteurs toujours tributaire du lobbying de la profession comptable américaine.

## II. De l'*Auditing Standards Board* (ASB):

Concernant l'*Auditing Standards Board* (ASB) qui signifie en français « Conseil des Normes d'Audit », il est « la haute instance technique de l'AICPA » [S. C. Martens, et J. E McEnroe, (1998), p.363]. Cette haute instance technique a été créée en mille neuf cent soixante-dix-huit (1978) [AICPA, *Operating policies*, p.1]. Depuis cette date, le conseil a connu des changements de nom. Puisse qu'au départ, l'organe établi (en 1933) par l'AICPA en son sein pour les procédures d'audit portait le nom « *Committee on Auditing Procedure* (CAuP) ». Ce nom a été changé en mille neuf soixante-douze (1972) en « *Auditing Standards Executive*

*Committee* (AudSEC) », et ce dernier nom a évolué vers le présent ASB en mille soixante-dix-huit (1978) [J. E. McEnroe, et M. K. Pitman, (2003), p.31].

### 1. Missions de l'ASB :

L'ASB a la charge de promulguer « les normes d'audit, de certification (*attestation*), et de contrôle qualité (*quality control*) des autres services (*compilation services*, les *review services*, les *provisions of comfort letters*) fournis par les *Certifified Public Accountants* (CPAs) et les procédures qui doivent être suivies par les membres de l'AICPA c'est-à-dire les CPAs et ce conformément aux statuts et au code de déontologie » [J. C. Martens et J. E. McEnroe (1998), p.363]. L'ASB a été désigné aussi en février de l'an deux mille quatre (2004) comme l'organisme habilité à élaborer des normes d'audit, de certification et de contrôle qualité et les procédures pour les entités non-incluses dans la résolution du PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) [AICPA, *Operating Policies*, p.1]. L'ASB donne aussi des « conseils pratiques pour permettre aux auditeurs des sociétés non-cotées de fournir des services d'audit et de certification de haute qualité à un coût raisonnable et dans les meilleurs intérêts de la profession et les bénéficiaires de ces services » [AICPA, *Operating policies*, p.2].

Par comparaison on peut soutenir que l'ASB est l'équivalent du FASB mais à la différence de ce dernier, chargé d'élaborer des normes en audit. La différence avec le FASB ne se limite pas au champ de normalisation, mais va plutôt au-delà. Puisque selon Martens et McEnroe (1998), une autre différence entre le processus de normalisation entre le FASB et l'ASB est la nomination des membres qui siègent dans ces deux organismes. Car contrairement aux membres du FASB, les membres de l'ASB ne sont pas tenus de couper tous les liens avec leurs organisations tutelles (*parent organizations*), ceci dit ils peuvent continuer justement à servir dans leurs différentes organisations tutelles (*parent organizations*).

### 2. Le processus de normalisation de l'ASB :

Les principales normes émises par l'ASB sont intitulées « *Statement on Auditing Standards : SAS* » et sont « exécutoires en vertu du code de déontologie professionnelle de l'AICPA » [J.

C. Martens et J. E. McEnroe, (1998), p.364]. L'ASB normalise à travers plusieurs occasions. Ceci dit ces projets de normes sont les conséquences de ces occasions, et peuvent être influencées par exemple les commentaires des groupes qui constituent l'ASB (*constituent groups*), les cas de litiges ou de conflits (*litigations*), les préoccupations réglementaires (*regulatory concerns*), etc. Les recherches relatives à la problématique retenue comme projet de norme, est conduite par le staff de la division des normes d'audit et un petit groupe de travail de praticiens dont certains membres peuvent être membres de l'ASB. Une déclaration contenant les conclusions de ces travaux préparatoires, est ensuite soumise à l'ASB. Ce dernier discute par la suite de ce document qui lui est soumis à travers une ou plusieurs meetings, après lesquelles il peut être décidé (pour approbation d'au moins des deux-tiers (2/3) de ces dix-neuf (19) membres) d'émettre le document comme un exposé sondage (*Exposure Draft : ED*) pour le commentaire du grand public. Après que l'exposé sondage ait été diffusé, soixante à quatre-vingt-dix jours sont normalement requis pour les commentaires des répondants à cet exposé sondage. Ces commentaires sont ensuite évalués par l'ASB, et après modification éventuelle, le conseil émet l'ED comme une norme SAS qui doit être aussi soumise à l'approbation d'au moins les deux-tiers (2/3) des membres de l'ASB.

L'ASB accomplit donc sa mission en : (1) développant les normes d'audit, de certification et de contrôle qualité qui inspirent la confiance du public ; (2) contribuant au développement des normes internationales d'audit et d'assurance de haute qualité, et (3) répondant en temps opportun au besoin de conseils et de les communiquer clairement à la profession et aux utilisateurs [AICPA, *Operating Policies*, p.2].

D'après l'AICPA, les procédures de fonctionnement de l'ASB sont conçues pour permettre l'ouverture de l'étude des questions d'audit, de certification, et de contrôle qualité ; et encourager la participation d'un large public dans le processus d'élaboration et d'amélioration des normes d'audit, de certification et de contrôle qualité [AICPA, *Operating Policies*, p.2].

Les objectifs de cette stratégie d'ouverture et de large participation du public dans le processus de normalisation de l'ASB, visent à stimuler l'examen et le débat des membres de l'ASB sur les questions importantes concernant la profession, les utilisateurs des états financiers audités et le public de façon de générale. L'AICPA précise dans l'*operatng policies* de l'ASB que les membres de ce dernier, le staff des normes d'audit et de certification, les groupes de travail, et les membres des sous-comités sont libres à tout moment d'exprimer leurs points de vue individuels sur les questions qui sont à l'examen afin justement de

stimuler le dialogue constructif. Le public est aussi encouragé à faire autant d'après l'AICPA, car les particuliers et les organisations peuvent réagir généralement sous la forme de lettres à commentaire aux documents soumis (pas uniquement sur les normes) à cet effet. L'ASB et le groupe de travail sur les projets de normes font des rencontres avec ses organisations constituantes pour discuter les points de vue de ces organisations et de leurs membres.

### 3. Nomination et mandat des membres de l'ASB :

L'ASB est un conseil composé de dix-neuf (19) membres. Ces derniers sont des praticiens, des représentants de l'Etat, des utilisateurs et des membres publics [AICPA, *Operating Policies*]. L'AICPA avance que plus de vingt-cinq pour cent (25%) des membres de l'ASB peuvent être des non-membres de l'AICPA. Ceci dit, cinq (5) membres doit provenir des firmes d'audit locales ou régionales qui ne doivent pas être des *big four*, cinq (5) autres membres doivent être des représentants nommés par le *National Association of State Boards of Accountancy* (NASBA), quatre (4) membres sont nommés par les *big four*, et les cinq (5) membres restant doivent être les représentants des utilisateurs et du public. Habituellement, par ces derniers un siège est réservé à un fonctionnaire du gouvernement ou un auditeur des entités gouvernementales et un autre siège à un membre du monde académique. Le Directeur de l'AICPA (*Audit and Attest Standards Staff*) en consultation avec le Président de l'ASB nomme les membres qui doivent constituer ce dernier. Après, le conseil des directeurs de l'AICPA doit approuver ces nominations des membres de l'ASB [AICPA, *Operating Policies*].

Chaque membre est nommé pour servir durant trois ans, une reconduction de ce membre dépend de sa performance qui doit être satisfaisante par l'AICPA. Ce dernier précise qu'un membre peut être reconduit pour un ou plusieurs mandats supplémentaires d'un an si l'état du projet auquel ce dernier est impliqué et/ou son achèvement, l'exige [AICPA, *Operating Policies*, p.3]. Lors de sa nomination, le Président de l'ASB sert pour un mandat de trois (3) ans en tant que Président, et son éventuelle reconduction au terme de chaque mandat dépend de sa performance qui doit aussi être jugée satisfaisante et ce quel qu'en soit le nombre de mandat qu'il ou qu'elle a déjà servi en tant que membre de l'ASB [AICPA, *Operating Policies*].

## B. Le contexte Comportemental de l'ASB dans son processus de normalisation : Une revue de littérature

L'ASB en tant qu'un organisme de normalisation a été plusieurs fois pointé du doigt pour être dominé par la profession comptable [Metcalf, L., (*D-Montana, U.S. Senate*1976), p.11]. Plusieurs critiques ont conclu que l'ASB devrait être restructuré à l'instar du FASB [Marsh, (1988) ; *Cohen Commission*, (1978) ; *Treadway commission proposal*, (1987) etc.].

En effet l'AICPA en tant que l'organisation professionnelle, a bénéficié en mille neuf cent trente-neuf (1939) de promulguer les règles sur les procédures en Audit [J. E. McEnroe, et M. K. Pitman, (2003)]. Ce privilège d'autorégulation accordée à la profession comptable que l'AICPA représente, est intervenue après que la SEC ait échouée à donner une réponse rapide sur les questions liées à fraude de **McKesson-Robbins** dans les années mille neuf cent trente (1930) et ce après une longue enquête [J. E. McEnroe, et M. K. Pitman, (2003)]. C'est la profession comptable qui parviendra à fournir une réponse rapide et efficace à cette fraude de **McKesson-Robbins**. Donc on peut dire véritablement que la profession comptable américaine a reçu son pouvoir de normalisation en audit aux Etats-Unis au travers de sa compétence ce qui est à même de lui valoir au moins la légitimité professionnelle dans la normalisation en audit.

Mais depuis la création de l'actuel ASB, les critiques ne cessent de pleuvoir sur son processus de normalisation. Une première critique semble être la différence de nomination des membres entre par exemple l'ASB et le FASB. Car à la différence du FASB, les membres de l'ASB sont des bénévoles de l'AICPA et ne sont pas tenus de couper des liens avec leurs employeurs (*parent organizations*). Ce qui soulève déjà le problème de l'objectivité de ces membres, car rappelons-le, plus de la moitié des membres de l'ASB viennent de la profession comptable. Plusieurs études corroborent à cette idée sous-jacente qui est que les organisations tutelles des membres peuvent bénéficier des avantages liés à la présence d'un de leurs employés dans l'ASB.

Un de ces avantages pour les firmes (*parent organizations*) qui ont des employés servant dans l'ASB, est la possible adoption de leur approche d'audit comme une norme SAS [McEnroe, et Martens, (1998)]. D'après Kinney (1986), les firmes d'audit peuvent profiter aussi des normes SAS de plusieurs façons comme par exemple la réduction des coûts de formation de leur personnel, la perception de la qualité accrue de leur audit. Même s'il ajoute en plus par

ailleurs que la façon dont les firmes diffèrent selon leurs approches, elles diffèrent aussi dans leur soutien à une norme SAS [Kinney, (1986)]. Ce qui lui fait dire aussi qu'il y a un lien direct entre le comportement dans la normalisation et le l'intérêt économique.

Parmi les vives critiques du processus de normalisation de l'ASB qui ont fait surface périodiquement au cours des vingt (20) dernières années [McEnroe, et Martens, (1998)], il y a celles de Metcalf et de Moss. Les critiques de Metcalf et Moss ont porté essentiellement sur la domination du processus de normalisation de l'ASB par la profession comptable. Ainsi, Moss est arrivé à la conclusion que les normes comptables et d'audit devraient être élaborées par la SEC. La commission **Cohen**, un groupe de travail mis en place par l'AICPA en mille neuf cent soixante-seize (1976) pour répondre à certaines critiques à son égard, a recommandé même une restructuration de l'ASB en tant que conseil à temps plein rémunéré sur les lignes de la FASB [AICPA, *cohen Commission*, (1976)].

En 1987 le *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* de Treadway Commission suggérait aussi des changements qui devraient être faits au sein de l'ASB. Parmi ces principales recommandations figuraient la forte représentativité des firmes d'audit, mais l'élargissement du conseil à d'autres horizons comme par exemple le monde académique, les anciens comptables qui ont acquis de l'expertise dans d'autres domaines, les auditeurs des organisations gouvernementales, et les auditeurs internes.

Il a été aussi montré dans les études antérieures que l'ASB tient compte des positions exprimées par les organisations qui répondent à son exposé sondage [McEnroe et Martens, (1998)]. Arens (1993) indique ainsi que la plupart des membres de l'ASB lise toutes les lettres à commentaire. Cela sous-entend que le *due process* qui se matérialise par l'émission d'un exposé sondage pour le commentaire du public est une part essentielle dans le processus de normalisation. McEnroe et Martens (1998) dans leur étude sur la norme SAS no. 69, soutiennent l'idée que le nombre de lettres à commentaire soumis à l'ASB et les révisions apportées à l'exposé sondage (norme de départ) constituent une preuve probante contre un comportement non-lobbyiste du public, qui leur a d'ailleurs suffi de ne pas accepter dans leur étude en question l'hypothèse selon laquelle toutes les questions majeures ont été résolues avant même la phase des lettres à commentaire, simplement parce que si c'était vrai à leurs yeux, la procédure supposée de *due process* pourrait être discutable [McEnroe et Martens, (1998)].

Ainsi, Geiger (1989) après avoir examiné chacune des cent quatre-vingt-trois (183) lettres à commentaires relatives à l'exposé sondage de la norme SAS n° 58 dans le cadre de son étude sur cette norme, arrive à la conclusion que plus de la moitié des questions qui préoccupaient les répondants, ont été pris en compte par l'ASB avant que la norme finale SAS ait été émise [Geiger, (1989)].

Et selon McEnroe et Martens (1998), il est difficile d'affirmer que les lettres à commentaire n'ont pas d'influence sur le projet de normes de l'ASB. Ils justifient cette idée en faisant référence à une étude de Kaplan et Pany (1992). En effet, ces derniers se sont aperçus que : « quand au moins trois (3) des *big eight* (d'atan) étaient en opposition sur une question, l'ASB réagissait par le biais d'une réaction accommodante dans la norme finale SAS. Cependant, ils n'ont pas trouvé d'influence des lettres à commentaire des autres firmes, c'est-à-dire les non *big eight* [Kaplan et Pany, (1992), pp. 17-18]. Chose qui va dans l'esprit de McEnroe (1994), qui a soutenu que « les petits praticiens sentent souvent que certaines normes d'audit ne servent pas à leurs besoins » [McEnroe, J. E., (1994), pp.167-170]. Cependant, McEnroe (1994) soutient par ailleurs qu'il n'y a pas « d'accord tacite entre les membres de l'ASB pour favoriser les commentaires soumis par les grandes firmes d'audit, ou favoriser les commentaires soumis par les firmes qui ont des membres dans l'ASB. L'absence de tel accord ne signifie pas bien sûr qu'un membre de l'ASB pris individuellement, ne puisse pas favoriser les commentaires soumis par son organisation tutelle. Ceci dit donc, l'absence d'accord entre les membres de l'ASB pris collectivement, ne le contredit pas » [McEnroe, J. E., (1994), p.20].

En conséquence, selon McEnroe et Martens (1998), s'il y a un intérêt commun qui unit ensemble les membres de l'ASB, il devrait être l'intérêt de la profession comptable comme un ensemble. Ils ajoutent d'ailleurs que l'ASB agisse dans l'intérêt de la toute la profession comptable comme un ensemble. Ainsi, d'autres auteurs avancent l'idée que les intérêts de la profession « imposent que les commentaires soumis par les organisations dont le domaine est affecté, obtiennent une considération spéciale » [McEnroe et Martens, (1998), p.20].

Cet argument semble convaincant, si l'on se réfère à Abott (1988) chose qu'ont fait d'ailleurs les auteurs en questions. En effet, Abott (1988, p.2) envisage les professions comme des groupes d'individus dans une société qui occupent et se concurrencent sur des compétences, des zones de contrôle sur certains types de travail. Sa thèse est que les professions interagissent dans un système qui est interdépendant. En plus, une profession

donnée se livre dans diverses activités sous différents types de compétences (*jurisdictions*), parfois bénéficiant le contrôle complet (plein) et à d'autres moments ayant son contrôle subordonné à d'autres professions. Quel que soit le cas selon Abott (contrôle complet ou partiel), les limites de compétences posent presque toujours un conflit, à la fois au niveau national et au niveau local, et un tel litige de compétence façonne l'histoire de la profession et ainsi son développement organisationnel [Abott, (1988), p.2]. Compte tenu de ses arguments d'Abott (1988), si l'ASB agit dans l'intérêt de la profession selon McEnroe et Martens (1998), « alors l'ASB protégera cette profession d'un certain domaine de contrôle » [McEnroe et Martens, (1998), p.20] en évitant le conflit de compétences avec les organisations dont le domaine de contrôle est affecté avec le projet de normes. Car, éviter justement les conflits de compétences peut conduire à des attentes de divers types, dont Abott (1988) en distingue six (6). La forme de l'attente qui a été la plus pertinente avec le cas de la norme SAS no. 69 étudiée par McEnroe et Martens (1998), est le cas d'« *Advisory jurisdiction* » [Abott, (1988), p.75] qui est une relation dans laquelle une profession cherche un pouvoir légitime pour comprendre, affaiblir, ou modifier les actions qu'une autre profession prend dans sa pleine compétence. Selon McEnroe et Martens (1998), en incorporant les commentaires des organisations dont le domaine de contrôle est affecté par la norme SAS finale, l'ASB cherche après tout à accorder une « *advisory jurisdiction* » (compétence consultative) à ces organisations. McEnroe et Martens (1998) appuient d'ailleurs cette idée avec la théorie de l'institution de Carpenter et Feroz, (1992) qui dit que « les interactions entre organisations sont liées aux relations symboliques qui peuvent être des pressions institutionnelles limitant l'ensemble des choix rationnels des organisations et peuvent être utilisées pour démontrer la légitimité auprès du public » [Carpenter et Feroz, (1992), p.620]. Carpenter et Feroz (1992, p.621) identifient aussi certaines normes de rationalité ou de mythes rationalisés que les organisations doivent par ailleurs adhérer afin de démontrer qu'elles agissent de manière appropriée et adéquate, et le *due process* de l'ASB peut être assimilé à ces mythes rationalisés...

## C. Cadre théorique : La Sociologie de l'innovation

### I. Généralités sur la sociologie de l'innovation :

La sociologie de l'innovation est une nouvelle école sociologique qui s'est développée essentiellement à partir du Centre de Sociologie de l'Innovation (CSI) de l'Ecole de Mines de Paris [Amblard, H., et *al.*, (1991)]. Ce Centre de Sociologie de l'Innovation (CSI) a été fondé en mille neuf cent soixante-sept (1967) et depuis « s'est donné pour tâche d'utiliser comme traceurs du lien ces objets mouvants – les sciences, les techniques, les médias, les arts – que les sciences sociales traditionnelles ne savaient trop où ranger » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992)]. Avec de tels arguments, on peut facilement déduire l'ambition des sociologues de l'innovation. Ambition, qui est justement de dépasser les limites de l'analyse sociologique classique. Ce dépassement de l'analyse classique a pris la forme d'un certain nombre de refus que les auteurs des nouvelles approches sociologiques que sont Amblard H. et *al.* (1991), résumant en trois (3). Il s'agit essentiellement selon ces auteurs : (1) de rejeter toute idée d'une homologation structurale entre science et société, et ainsi toutes les explications déterministes visant à mobiliser les facteurs externes à la science pour expliquer les conditions et les formes de son émergence, autrement dit ce ne sont pas les conditions matérielles d'existence qui produisent la conscience ; (2) de rejeter toute idée de rationalisme appliqué, en d'autres termes, il ne suffit pas seulement de surmonter les obstacles épistémologiques pour se doter une méthode objective et de garantir l'ascension à la scientificité ; et (3) de rejeter l'idée de la déconstruction qui réfute toute idée de vérité. Ceci dit, la nouvelle école sociologique se distingue de l'épistémologie classique à bien aux égards. Car elle va au-delà à la fois de l'internalisme qui affirme l'autonomie radicale des sciences, et de l'externalisme qui, à l'inverse s'emploie à les dissoudre dans les sociétés qui les produisent [M. Callon, (1988)].

Dès lors, se profile l'originalité de la sociologie de l'innovation. D'ailleurs, cette originalité de la nouvelle école théorique sociologique de M. Callon et B. Latour qui sont justement à la base de cette nouvelle sociologie, est généralement admise [Amblard, H, et *al.*, (1991)]. A ce propos, les anglo-saxons semblent être les plus convaincus de cette originalité de la sociologie de traduction, vu même le nombre de leurs travaux de recherche qui l'utilisent partiellement ou totalement comme fond théorique. Ceci dit, soulignons que la nouvelle sociologie de M. Callon et B. Latour s'inscrit au niveau macro-théorique dans le paradigme « postmodernisme

ou poststructuralisme ». Cette nouvelle sociologie peut être aussi qualifiée indistinctement, de la sociologie de la traduction, de sociologie des réseaux technico-économiques (sociotechniques) ou bien encore de sociologie de l'innovation [Amblard, H., et *al.*, (1991)]. En effet ce dernier qualificatif n'est pas fortuit puisque les auteurs à la base de cette nouvelle sociologie se sont beaucoup intéressés au parcours des innovations (le métro révolutionnaire ARAMIS [B. Latour, (1992)], les coquilles Saint-Jacques [M. Callon, (1975)], la controverse Pouchet-Pasteur, la technologie littéraire de Boyle [M. Callon et B. Latour, (1991)] etc...) qui se sont imposées ou sont carrément tombées dans l'oubli.

Ainsi, M. Callon et B. Latour proposent avec la sociologie de l'innovation d'en finir avec les cloisonnements de toutes sortes et notamment ceux résultant de cette inadmissible « ontologie de purification qui conduit à découper en tranches l'étude des situations : d'un côté les humains et de l'autre côté les non humains » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1]. Au contraire selon les sociologues de l'innovation, la construction de l'innovation requiert des « ressources croisées qui obligent à parler en même temps, et dans le même souffle, des objets, de la société et des textes » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.2]. Ces deux auteurs entendent donc terminer avec ce « *yalta* » de l'analyse selon leurs propres termes, qui ne permet pas à leurs yeux l'appréhension des situations dans toute leur complexité. Car justement, « les innovations ne sont pas un domaine ou une fraction détachable des activités humaines » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1]. Ainsi selon B. Latour [*in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992)], la sociologie de l'innovation n'offre pas à l'investigation un domaine comme le travail, la religion, la science ou encore moins la peinture. Au contraire selon lui, « la phase d'innovation se retrouve dans tous les domaines traditionnels des sciences sociales sur lesquels elle permet de jeter une lumière un peu différent » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.2]. C'est donc en suivant les phases d'innovations que l'on peut les voir émerger.

C'est pourquoi d'ailleurs, la sociologie de l'innovation étudie plutôt le mouvement d'une société que ses états. D'après aussi ses auteurs, elle s'appliquerait dans tous les domaines : les laboratoires comme les musiciens baroques, les téléspectateurs comme les soucoupes volantes, les avocats comme la politique scientifique etc. [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992)]. Mais soulignons qu'à chaque terrain, l'intention demeure la même chose, car il s'agit d'étudier en même temps le contenu que le contexte en espérant tout de même selon les auteurs que les situations de crise révéleront les liaisons que la stabilité ne permet pas de voir [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992)].

Ainsi, la sociologie de l'innovation a amené plusieurs apports dans l'analyse. Parmi ces apports, il y a l'élargissement de la notion de l'acteur de la sociologie classique (qu'elle soit celle de la sociologie compréhensive de Marx Weber ou celle d'Emile Durkheim). Cet élargissement de la notion de l'acteur a permis à la sociologie de l'innovation de dépasser la conception habituelle de l'acteur. Puisque de l'acteur humain, on passe à la notion de l'actant empruntée à la sémiologie d'après M. Callon [*in La science et ses réseaux*, (1988)] lui-même. En effet, cette notion de l'actant comprend à la fois et les acteurs humains ou entités humaines, et les acteurs non-humains ou les entités non-humaines. Grosso modo sont inclus dans l'analyse en sociologie de l'innovation à la fois, les objets, les acteurs sociaux et les discours. Pour se rendre compte de l'importance de ces trois (3) éléments dans l'analyse, B. Latour explique justement que « les innovations permettent de traverser rapidement les trois (3) domaines d'où nous tirons le plus clair de nos ressources intellectuelles : la mise en nature, la mise en société et, enfin la mise en discours ou en texte » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1].

Parce que justement selon B. Latour, « les innovations sont trop objectives pour ressembler tout à fait à des relations sociales, trop sociales pour se confondre avec des objets de la nature, trop discursives pour imiter ceux-ci comme celles-là, qu'elles nous obligent à nous faire une autre idée de la sociologie » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1]. Et pour cela, il n'y a pas quatre (4) chemins selon lui. Cette autre idée de la sociologie, c'« est de moins en moins science du social et de plus en plus étude des associations, la sociologie change de méthode, de terrain, de style aussi, en cherchant à suivre les mouvantes innovations qui l'obligent à passer, comme un fantôme, à travers tant de murs et de démarcations » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1].

D'après aussi B. Latour, la force de la théorie vient de sa faiblesse. Car selon lui, si cette théorie n'est pas molle, elle est « contraignante, argumentée et peut faire l'objet d'une description précise, d'une philosophie explicite voire d'un formalisme » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.3]. Même s'il précise tout de même par ailleurs que, « ces contraintes ne s'exercent que sur le quadrillage, que sur la permission accordée enfin à l'analyse de laisser les acteurs déployer leurs mondes » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.3]. Ainsi, « cette extension de la sociologie aux pratiques pour connaître et performer le social permet à la théorie des réseaux de résoudre le paradoxe dont l'ethnométhodologie ne savait pas se tirer, tout en prolongeant l'intuition juste qui l'a rendue si justement célèbre » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.4]. La

célébrité de la théorie est justement reconnue à travers l'usage de ses concepts clés dont nous tâcherons de revenir sur quelques-uns dans les points suivants.

## **II. Comptabilité des concepts :**

L'objectif n'est pas ici de rappeler tous les concepts qui viennent généralement dans les travaux des sociologues de l'innovation qui sont pour rappel souvent taxés de lyrisme littéraire ou encore d'anthropomorphisme [Amblard, H., et *al.*, (1991)]. Ceci dit, nous reviendrons néanmoins sur quelques-uns de ces concepts assez pertinents dans notre travail.

### **1. L'innovation :**

L'innovation est définie par les sociologues de l'innovation comme « la construction de liens inédits entre des réseaux jusqu'alors disjoint » [Akrich, M., *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.5]. L'innovation est donc définie comme une recombinaison des alliances qui résulte d'une série d'opérations de désintéressement – intéressement. Autrement dit l'innovation est une redéfinition des différentes entités du réseau, mais une redéfinition à la fois des contenus techniques et des autres actants. Les sociologues de l'innovation reconnaissent que l'analyse traditionnelle des innovations ont porté plus à la redéfinition des contenus techniques qu'à celles des acteurs humains [Akrich, M., *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.5]. Il est intéressant dans notre cas de voir que l'innovation concerne à la fois la redéfinition des contenus techniques des nouvelles SAS comme nous l'avons vu plus haut, mais aussi la redéfinition des actants qui ont pris part dans ce processus de normalisation et que nous verrons plus tard.

### **2. Le réseau :**

Ce mot est une notion fondamentale et très importante de la sociologie de l'innovation. A ce propos, la sociologie de l'innovation est d'ailleurs qualifiée souvent de théorie des réseaux. En effet, le réseau permet de résumer les parcours qui précèdent les innovations. D'après B. Latour, « si l'on pense à “réseau social” le contresens est assuré car les réseaux que déploie le sociologue de l'innovation mêlent beaucoup d'acteurs dont très peu possèdent la forme humaine » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.4]. Ceci dit, on peut définir le réseau comme « un ensemble d'entités humaines ou non-humaines, individuelles ou

collectives, définies par leurs rôles, leur identité, leur programme » [M. Callon, *in* Latour, (1992), p.55]. L'avantage de reconstituer le réseau qui a porté l'innovation, permet d'éviter de découper la question en tranches, et donc ainsi « chaîner toutes les entités qui participent au problème » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.135]. Puisse que justement « les innovations ne sont pas un domaine ou une fraction détachable des activités humaines » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.2]. B. Latour reconnaît d'ailleurs que la sociologie de l'innovation doit ce mot « réseau » à d'Alembert Diderot, car « comme lui (Alembert Diderot), il (le réseau) permet de traverser les menues différences de l'âme et du corps, de la technique et du social, de l'objet et du sujet » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.2]. Ce qui montre déjà l'avantage de mobiliser cette notion de réseau dans le processus de normalisation en audit, normalisation qui mêle à la fois différents acteurs ou actants et donc avec différents enjeux. Donc pour que l'on puisse véritablement appréhender le processus de normalisation, il nous faut chaîner toutes ces entités qui ont participé au à ce processus de normalisation d'une manière ou d'une autre.

### **3. La traduction :**

La notion de traduction est fondamentale aussi dans la sociologie de l'innovation. Puisse que justement elle permet d'établir « un lien intelligible entre des activités hétérogènes » [M. Callon, *in* Latour, (1992), p.65]. Ainsi, la traduction peut être définie finalement comme « une relation symbolique qui transforme un énoncé problématique particulier dans le langage d'un autre énoncé particulier » [M. Callon, (1974 – 1975), p.19]. L'opération de traduction permet également selon M. Callon, de reconstituer le réseau que la ne peut ignorer, chose d'ailleurs qui passe par des controverses.

### **4. La controverse :**

La notion de controverse est au cœur de la notion de l'innovation [Amblard, H., et *al.*, (1991)]. Car justement, c'est par la controverse que s'élaborent les faits que la sociologie a tenté tant bien que mal de retracer ou de reconstruire. Ce qui va sans dire que ces derniers ne sont pas naturels, c'est-à-dire que la nature ne les écrit pas [M. Callon, (1991)]. Donc les faits, tout comme les innovations sont toujours précédés par la controverse, et c'est en étudiant cette dernière que l'on peut saisir « le fait en train de se faire » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.137]. Car une fois qu'un fait est établi en tant que tel, il devient une boîte noire « qui ne donne rien à voir d'elle-même. Pour l'analyser, il convient soit de le suivre en train de se

faire, soit de l'ouvrir et de reprendre les controverses qui l'ont précédé ; ce sont elles qui portent le sens et le contenu du fait » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.137]. Ainsi selon M. Callon et B. Latour (1991), la reconstitution des processus par lesquels se font les faits c'est-à-dire l'analyse des controverses constitue une entrée royale qui permet d'ouvrir la boîte de pandore.

C'est justement à cet exercice que nous allons nous livrer dans la partie qui va suivre, ce qui nous permettra de voir dans quelles conditions les nouvelles normes d'évaluation des risques « *Risk Assessment Standards* » ont émergé et se sont établies en tant que normes. Mais avant cela, précisons tout d'abord la nature de nos données et notre méthodologie pour ce faire.

# Deuxième partie : Etude de terrain de recherche

---

## A. La collecte des données :

Selon la sociologie de l'innovation, la construction de l'innovation requiert des « ressources croisées qui obligent à parler en même temps, et dans le même souffle, des objets, de la société et des textes » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.2]. Les auteurs de cette sociologie précisent aussi qu'« à chaque terrain l'intention demeure la même chose : étudier le contenu en même temps que le contexte en espérant que les situations de crise révéleront les liaisons que la stabilité ne permet pas de voir » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992)]. Pour parvenir à ces fins, il nous a semblé opportun dans un premier temps dans le cadre de notre analyse en sociologie de l'innovation, d'analyser le contenu des nouvelles normes SAS no. 104 – 111 à travers la présentation de ces nouvelles normes par l'AICPA, les périodiques des CPAs (*CPA Journal of : California, New York, Pennsylvania*) relatives à ces nouvelles normes SAS, mais aussi à travers les interviews et les points de vue concernant ces normes, de certains praticiens [Lynford Graham (Ancien Membre de l'AICPA et du groupe de travail sur les nouvelles normes d'évaluation de risques) ; Wayne Kerr (*vice President of AuditWatch*) ; Landes Chuck (*AICPA vice President of Professional Standards and Services*)] identifiés dans certaines périodiques comme *Sponsored Supplement to Accounting Technology*, et *Accounting today (01/2007)*, *Accounting today (04/2006)*. L'avantage de choisir l'analyse des périodiques des praticiens réside dans leurs connaissances techniques sur les normes et les problèmes techniques auxquels ces normes mêmes sont censées pallier, ce qui est à même de nous renseigner davantage sur le contenu des normes en question.

Ainsi, il nous a été possible d'avoir facilement à travers ces périodiques des praticiens une vue d'ensemble sur la description du contenu des nouvelles normes sur l'évaluation des risques surtout que nous avons tenu à choisir leurs analyses avant et après l'application effective des nouvelles normes SAS no. 104 - 111. Nous sommes bien conscients à ce point, que la description du contenu de ces nouvelles normes pouvait être faite par exemple à travers des interviews semi-structurées, mais étant donné la portée nationale de ces normes et leur application au niveau domestique par des auditeurs locaux et donc la distance qui nous sépare

de ces auditeurs, les interviews avec ces derniers n'ont pas été possibles. Nous avons dû pallier à ce problème de distance et d'accès au terrain par les données issues des sources secondaires mentionnées ci-dessus bien que nous avons été conscients des insuffisances qui peuvent résulter de ce choix.

Nous avons utilisé également les données secondaires issues de différentes sources : interviews d'un ancien membre de l'ASB (Lynford Graham), les analyses dans *Wall street Journal*, (04/23/2002), le *Journal of corporate accounting & finance*, (05-06/2008), le *Journal of Accountancy* (05/2006) de l'AICPA, le *Journal of Government Financial Management* (Fall, 2006), le discours du dix-sept janvier deux mille deux (17/01/2002) du président **Harvey L. Pitt** de la SEC, la loi *Sarbanes-Oxley*, la *Securities Litigation Reform Act of 1995*, les exposés Sondages de l'AICPA [*Exposure Draft on Proposed Statement on Auditing Standards : Sarbanes-Oxley Omnibus Statement on Auditing Standards* (2003), *Exposure Draft on Eight Proposed Statement on Auditing Standards : Risk Assessment Standards* (2005)], les lettres à commentaire (31) de l'ensemble des répondants de l'exposé sondage relatif aux nouvelles normes SAS no. 104 – 111, *AICPA Convergence Plan*, la norme SAS no. 53 : *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*, la norme SAS no. 99 : *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, La *Securities Litigation Reform Act of 1995*, les rapports de : Metcall, L., (*D-Montana, U.S. Senate* 1976), Moss, J., (*D-California*) *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, (*Treadway Commission*, 1987) ; *Cohen Commission*, (CAR, 1978) ; *Oliphant Committee* (Oliphant, 1978), *General Accounting Office*, (GAO, 1996) ; *Panel on Audit Effectiveness*, (PAE, 2000), et beaucoup d'autres articles universitaires relatifs à la loi *Sarbanes-Oxley*, l'approche business et l'évaluation des risques en audit.

Toutes ces données issues de ces différentes sources ont constitué pour nous autant de ressources croisées que « la construction de l'innovation requiert » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.2], mais aussi d'autant de matières premières qui nous a permis de se faire une autre idée de la sociologie comme le demande la sociologie de l'innovation : « de moins en moins science du social et de plus en plus étude des associations, la sociologie change de méthode, de terrain, de style aussi, en cherchant à suivre les mouvantes innovations qui l'obligent à passer, comme un fantôme, à travers tant de murs et de démarcations » [B. Latour, *in Ces réseaux que la raison ignore*, (1992), p.1]. Toutefois, nous sommes bien conscients que la sociologie de l'innovation est contraignante. D'ailleurs d'après B. Latour (1992) ses contraintes « ne s'exercent que sur le quadrillage, que sur la permission accordée

enfin à l'analyse de laisser les acteurs déployer leurs mondes » [B. Latour, *in* Ces réseaux que la raison ignore, (1992), p.3].

## **B. Méthodologie de recherche :**

L'originalité de la sociologie de l'innovation est qu'elle apporte une nouvelle méthodologie d'analyse. En effet, d'une part « si toute analyse en termes de traduction, toute tentative d'élaboration des réseaux et par extension toute démarche de changement » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.155] pourrait s'inscrire du canevas que les auteurs des nouvelles approches sociologiques des organisations que sont Amblard et *al.* (1991), décrivent en dix (10) étapes construites à partir des travaux de M. Callon et de B. Latour, d'autre part ces mêmes auteurs reconnaissent quelque part que les différentes phases qu'ils ont distingué, « pourraient tout aussi bien être pensées dans la simultanéité » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.155]. C'est pourquoi dans ce présent mémoire, nous avons voulu retenir essentiellement quatre (4) grandes étapes à savoir : (1) l'analyse de contexte, (2) la problématisation, (3) l'enrôlement et la mobilisation, et (4) l'intéressement. Il est important de souligner ici que les trois (3) dernières étapes viennent généralement explicitement dans les études qui utilisent comme fond théorique les travaux de M. Callon et de B. Latour comme par exemple celui de Mennicken (2008). Quant à la première étape qui porte sur l'analyse du contexte (très souvent faite de manière implicite), elle est aussi faite de manière explicite dans certaines études qui font référence à la sociologie de traduction. A ce titre, l'exemple de Robson (1993) est illustratif à plus d'un titre. Ceci dit, voyons à présent en quoi va consister ces différentes étapes.

### **I. L'Analyse de contexte :**

Dans cette première étape de notre travail, nous insisterons beaucoup assez sur les différents événements qui ont précédé les nouvelles normes SAS portant sur l'évaluation des risques appelées collectivement « *Risk Assessment Standards* ». Au travers des « ressources croisées » [B. Latour, (1992)], nous identifierons tous les événements significatifs à notre sens sur le projet de norme concernant les nouvelles normes SAS no. 104 – 111.

En effet, cette étape de contextualisation « revient à une analyse des actants en présence, de leurs intérêts, de leurs enjeux et de leur degré de convergence » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.157]. En se focalisant sur la notion d'actant, notre description des situations va porter sur l'ensemble des entités à la fois humaines et non-humaines. Une fois cette étape faite, nous passerons à l'étape de la problématisation.

## **II. La Problématisation :**

L'étape de problématisation sera l'occasion pour nous de voir comment l'ASB en tant qu'organisme de normalisation, est parvenu à faire adhérer d'autres actants dans son projet de normes. L'adhésion des autres actants passe nécessairement par des efforts de la part de l'ASB, et cette deuxième étape va être pour nous de voir ces efforts.

Il est très important de souligner à ce stade que l'étape de la problématisation est une phase très importante dans le processus du changement ou de l'innovation. Car c'est à partir d'elle que va se nouer la coopération des différents actants du réseau au début du processus du changement ou de l'innovation. Donc c'est à partir de cette étape que le réseau qui porte le changement se forme.

## **III. L'enrôlement et la mobilisation :**

Dans cette troisième étape de notre analyse des nouvelles normes d'évaluation des risques, nous allons voir le rôle joué par chaque actant du réseau formé par l'étape précédente. Après avoir sollicité les actants, il convient de leur donner des rôles à jouer dans le processus de construction des normes. Cette opération est sensée découler de l'implication (mobilisation) de ces actants dans le processus de changement ou de l'innovation. Ainsi dans cette phase, nous verrons comment chaque actant mobilisé par l'ASB a pu jouer son rôle dans l'élaboration des nouvelles normes SAS portant sur l'évaluation des risques.

Cette opération d'enrôlement et de mobilisation va permettre ainsi aux différentes entités du réseau d'apporter leurs soutiens dans le processus de changement ou de l'innovation. Ce qui est à même de renforcer le réseau.

#### **IV. L'intéressement :**

Cette dernière étape est très essentielle dans le processus de changement ou de l'innovation. En effet, l'intéressement permet de rallonger le réseau qui a porté le changement à son tout début et ainsi multiplier le nombre des actants qui soutiennent le changement ou l'innovation en question. Donc, c'est la phase qui consiste à multiplier le nombre des entités autour du changement ou de l'innovation.

Nous verrons donc avec cette étape d'intéressement comment l'AICPA a intéressé les autres entités en relayant les nouvelles normes auprès d'un public plus large, et ainsi essayer de rallonger le réseau des nouvelles normes d'évaluation des risques pour les faire aussi porter par les nouvelles entités.

Avant de voir l'ensemble de ces étapes de notre analyse en sociologie de l'innovation, voyons tout d'abord le contenu des nouvelles normes SAS no. 104 – 111 comme le permet justement la sociologie de l'innovation.

#### **C. Génécologie des nouvelles normes SAS no. 104 – 111 :**

##### **I. Analyse du contenu des nouvelles normes SAS no. 104 – 111**

En mars 2006, l'AICPA à travers l'ASB a émis huit (8) nouvelles normes collectivement appelées normes d'évaluation des risques en anglais « *Risk Assessment Standards* ». Ces huit (8) nouvelles normes d'évaluation des risques en audit qu'ils soient ainsi causés par erreur ou par fraude, ont introduit d'énormes changement dans le processus d'évaluation des risques en audit mais aussi dans toute la démarche d'audit d'une manière générale [*California CPA Journal*, (2006) ; Davis, A. C., (2006) ; Cheney, G., (2006) ; Fogarty, J. A., et *al.*, (2006) ; Fogarty, J. A., et *al.*, (2007), McConnell, D. K., et Schweiger, C. H., (2007) ].

L'AICPA présente ces normes comme fournissant des guides concernant l'évaluation des risques d'inexactitudes causées par erreur ou par fraude dans les états financiers et la réalisation et l'exécution des procédures d'audit dont la nature, le timing, et l'étendue sont adaptés aux risques évalués. Ceci dit, les nouvelles normes auront aussi une incidence sur

toute la phase d'audit : le champ d'audit, la nomination de l'équipe d'audit, le processus de planification de la mission, l'exécution des travaux d'audit, et la conclusion de ces travaux [Wortmann, R. E., (2007)]. En plus selon l'AICPA [AICPA, *Official Releases, in Journal of Accountancy*, (05/2006)], les nouvelles normes fournissent un guide sur le planning et la supervision, la nature de preuve d'audit, et évaluer si la preuve d'audit obtenue offre « une base raisonnable » pour que l'auditeur puisse formuler une opinion sur les états financiers qui doivent être audités. Ainsi d'après l'AICPA, ce projet de normes est le reflet de l'effort continu de l'ASB d'élaborer des normes d'audit plus fortes et qui sont destinées à améliorer l'efficacité de l'audit [AICPA, *Official Releases, in Journal of Accountancy*, (05/2006), p.112]. Les nouvelles normes en question concernant aussi bien les entreprises privées que les organisations gouvernementales et organisations sans but lucratif et va au-delà de ce que le PCAOB exige [Wolosky, H. W., (2007)].

Selon l'AICPA, l'objectif principal de ces normes est d'augmenter et d'améliorer l'application du modèle de risque dans la pratique en précisant entre autre :

- Plus de compréhension approfondie de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne, pour identifier les risques d'inexactitudes dans les états financiers et ce que l'entité fait pour les atténuer ;
- Une évaluation plus rigoureuse des risques d'inexactitudes des états financiers basée sur cette compréhension ;
- Améliorer les liens entre les risques évalués et la nature, le timing, et l'étendue des procédures d'audit réalisées en réponse des risques.

Grosso modo les nouvelles font de la base de l'audit, les procédures d'évaluation des risques d'inexactitudes qui sont de deux sortes : le risque de contrôle interne et le risque inhérent. La compréhension de l'environnement de l'entité devient une condition sine qua none de ces procédures d'évaluation des risques qu'ils soient donc dus à l'erreur ou fraude. Une fois ces risques identifiés, les auditeurs sont obligés de réaliser des procédures supplémentaires pour répondre à ces derniers s'il le faut. Ensuite ils ont l'obligation de documenter les liens entre ces risques identifiés et les procédures d'audit supplémentaires dans le cas échéant.

Sous les nouvelles normes, les auditeurs doivent aussi déterminer les risques en utilisant plus que le critère quantitatif [Wolosky, H. W., (2007), p.5] ce qui exige donc un nouveau niveau d'ensemble de jugement incluant la connaissance du client, et la connaissance des utilisateurs des états financiers. Concernant ces derniers, les nouvelles normes précisent que leurs besoins

d'informations doivent être considérés comme un groupe et non de façon particulière [SAS no. 107: *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*]. Les nouvelles normes apportent aussi une procédure ou méthodologie (ou guide) bien définie que ce qui existait auparavant concernant l'évaluation des risques. Ce qui va sans dire que le temps consacré à chaque audit devrait connaître une certaine augmentation [Wortmann, R. E., (2007)].

Globalement on peut dire que les nouvelles normes en termes de comparaison avec les anciennes normes, se distinguent à ces dernières par rapport à trois (3) niveaux avec [Clark, R. L., (2009), p.48] :

- Une profonde documentation exigée pour soutenir la compréhension du client de l'auditeur ;
- Une exigence pour appliquer les procédures spécifiques d'évaluation des risques ;
- Et une application plus rigoureuse du « modèle de risque d'audit »

**Tableau 1 : Normes SAS no. 104 – 111**

SAS number	Title of SAS	MainTopics
104	<i>Amendment to Statement on Auditing Standards No. 1, Codification of Auditing Standards and Procedures (“Due Professional Care in the Performance of Work”)</i>	Level of Audit Assurance
105	<i>Amendment to Statement on Auditing Standards No. 95, Generally Accepted Auditing Standards</i>	Understanding Internal Controls
106	<i>Audit Evidence</i>	Audit Evidence and Evaluation
107	<i>Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit</i>	Audit Risk and Materiality
108	<i>Planning and Supervision</i>	Planning and Supervision
109	<i>Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement</i>	Understanding the Entity
110	<i>Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating the Audit Evidence Obtained</i>	Performing Audit Procedures
111	<i>Amendment to Statement on Auditing Standards No. 39, Audit Sampling</i>	Audit Sampling

Les nouvelles normes d'évaluation des risques se présentent ainsi comme des normes de base en audit. Avec ces normes, c'est le cadre conceptuel même de l'audit qui change du fait que ce projet de normes a concerné les principes d'audit généralement acceptés (*Generally Accepted Auditing Standards*). Ainsi selon Kerr [cité par Wolosky, H. K., (2007), p.3], les nouvelles normes apportent un changement conceptuel dans les audits. Il voit dans ces nouvelles normes, un passage des audits de « ce que nous faisons (*What we did*) » à « ce que nous savons (*What we know*) ». Selon aussi Landes Chuck [cité par Cheney, G. (2006)], les nouvelles normes complétées avec la norme SAS no. 99 sur la Fraude et celles à venir sur la communication des faiblesses du Contrôle interne (SAS no. 112), précisent la façon dont un auditeur doit conduire un audit. Cela précise à quel point les nouvelles normes constituent des normes de base en audit.

En plus avec les nouvelles normes d'évaluations des risques, les auditeurs doivent être capables d'expliquer leurs réponses aux risques évalués et expliquer ainsi la façon dont ils ont réalisé leur audit. En conséquence, l'auditeur personnalise son programme d'audit qui doit être basé sur les résultats de son processus d'évaluation des risques et non sur un programme générique comme auparavant. Selon Kerr [cité par Wolosky, H. K., (2007), p.5], le contrôle interne vient significativement jouer sous les nouvelles normes, ainsi un auditeur devra (1) comprendre assez les processus comptables et du métier de l'audité pour pouvoir assez bien déterminer « ce qui ne marche pas », (2) relier chaque cas de ce qui ne marche pas aux données des états financiers, (3) identifier les contrôles internes décrits par le client qui répondent aux cas de ce qui ne marche pas, (4) conclure si les contrôles internes sont conçus efficacement, et (5) déterminer l'entendue des procédures substantives.

Les nouvelles normes sont aussi présentées comme celles améliorant significativement la qualité de l'audit en exigeant de l'auditer [McConnell, D. K., et Schweiger, C. H., (2007)] :

- d'avoir une compréhension plus globale du business du client et de son environnement y compris son contrôle interne ;
- de réaliser une évaluation plus exacte du risque d'inexactitude résultant de cette compréhension ;
- et de réaliser les procédures d'audit qui lie plus clairement l'évaluation des risques à la décision « de quelques procédures d'audit à réaliser ? et à quel moment ? »

Les normes d'évaluation des risques « *Risk Assessment Standards* » sont donc venues renforcer le lien entre la compréhension de l'entité, l'évaluation des risques et la réalisation

des procédures supplémentaires d'audit en réponse aux risques évalués. Autrement dit les procédures d'audit seront basées sur la compréhension du client plutôt que sur les programmes génériques d'audit [Wolosky, H. K., (2007), p.3]. En effet, les normes en question demandent d'aller plus loin dans l'évaluation des risques, en élaborant un profil détaillé des risques évalués et leur analyse doit être basée entre autres sur l'environnement du métier de l'audit, les comparaisons dans le secteur de l'entité auditée, le système de contrôle interne mis en place, et en passant par un certain nombre de procédures pour identifier les zones où les risques d'inexactitudes sont susceptibles de se produire. Une fois que l'auditeur aura identifié les zones de risques, il pourra ensuite élaborer un plan d'audit approprié pour réagir à ces zones de risques.

L'un des apports majeurs de ces normes d'évaluation des risques en audit a été de fournir des guides sur le planning, la supervision, la nature de preuves d'audit, et évaluer si les éléments probants obtenus offrent une « base raisonnable » [AICPA, *The CPA Letter*, (12/2009), p.2] pour formuler une opinion sur les états financiers à auditer. Donc en termes de comparaison avec les anciennes, les nouvelles normes d'évaluation des risques fournissent plus de guides dans l'évaluation des risques en audit et renforcent la cohérence dans cette évaluation des risques en obligeant les auditeurs à mieux documenter les procédures d'audit qu'ils mettent en œuvre pour répondre justement aux risques évalués [Cheney, G., (2006), p.15].

Ceux-ci dits donc, les nouvelles normes d'évaluation des risques entendent donc bien renforcer le lien entre les risques évalués d'une part et d'autre par la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit en réponse à ces risques. Ainsi selon Landes Chuck cité plus haut, les nouvelles normes « aideront les membres de l'AICPA à travailler plus intelligemment » [Cheney, G., (2006), p.15]. Selon lui, cela n'est pas synonyme de travailler nécessairement de façon plus difficile. Car les auditeurs peuvent ou pas accroître le temps consacré à l'audit, même s'il reconnaît par ailleurs que ces normes permettront aux auditeurs « de mieux employer leurs ressources afin de mieux trouver tout risque d'inexactitudes » [Cheney, G., (2006), p.15]. Donc, les nouvelles normes permettent véritablement de renforcer les liens entre les procédures d'audit et les risques d'inexactitudes, qu'ils soient causés par erreur ou par fraude [AICPA, *Official Releases, in Journal of Accountancy*, (2006)].

Par ailleurs selon Lynford Graham un ancien membre de l'ASB [cité par Cheney, G., (2006), p.15], les gens attendent aujourd'hui plus de la part de l'auditeur que dans le passé. Ainsi pour lui, les meilleurs audits résulteront des normes qui réduiront l'exposition aux cas de litiges. Il

précise par ailleurs que si les nouvelles normes SAS (*Risk Assessment Standards*) sont prises dans le bon esprit, les auditeurs feront un meilleur travail, en se protégeant, et en protégeant leurs clients et leur profession [Cheney, G., (2006), p.15].

A travers ces quelques passages sur les nouvelles normes d'évaluation des risques, il ressort clairement que les cabinets d'audit qui ont traditionnellement fourni des audits sur la base de l'approche par les *business risk* n'auront pas à fournir pour la plupart un effort additionnel. Par contre pour les autres firmes d'audit, « les audits devront aller plus loin et plus que jamais comme avant, en demandant plus de travail, pour des meilleur audits » [Cheney, G., (2006), p.15] sur la base des nouvelles normes.

Ces nouvelles normes qui fournissent des guides sur l'évaluation des risques et renforcent les liens entre d'une part cette évaluation des risques, et d'autre part la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit, méritent bien d'être expliquées autrement au travers des situations à partir desquelles elles ont émergé et se sont établies comme normes. C'est la sociologie de l'innovation en tant que cadre théorique, qui va nous permettre de répondre à cette question de recherche à travers les points suivants.

## II. Analyse du contexte

Avant la mise en application des normes émises par l'AICPA à travers l'ASB et concernant l'évaluation des risques dans les audits, plusieurs grandes firmes internationales d'audit avaient procédé à d'énormes changement dans leurs approches d'audit. Ces approches appelées différemment selon ces grands cabinets (**KPMG** : *Business Measurement Process* (BMP) ; **Ernst & Young** : *Audit Innovation Project* ; **Arthur and Anderson & Co.** : *The Business Audit*), étaient centrées sur le « *business risk* » basé essentiellement sur une profonde connaissance sur le métier (*business*) et la stratégie de l'entité auditée [Riad, A., (2007), p.2] ; et qui est généralement défini « comme le risque que les objectifs de l'entité ne seront pas atteints compte tenu des facteurs externes et internes, les pressions et les forces exercées sur l'entité et enfin de compte, le risque associé à la survie et de la rentabilité de l'entité [Shelton, S. W., et al., (2009), p.70]. Selon Jeppesen (1998), pendant que l'ancienne approche d'audit était confinée principalement sur les états financiers, « la nouvelle approche tente quant à elle d'auditer entièrement le métier et la stratégie de l'auditée » [Jeppesen, K. K., (1998), p.525]. Ce qui a valu d'ailleurs à cette nouvelle approche, le nom de : *Strategic Audit Approach*. En effet, ce changement d'approche qui peut être qualifiée de quatrième génération [Davis, R.,

(1995)], est intervenu vers la fin des années mille neuf cent quatre-vingt (1980) et au début des années mille quatre-vingt-dix (1990). Cette quatrième génération d'approche d'audit peut être vue aussi comme une des conséquences de la lourde compétition des prix observée entre les grands cabinets au niveau international [Saul, R. S., (1996)].

La quatrième génération d'approche d'audit en dit long aussi sur l'audit lui-même. En effet, ce dernier est loin d'être un phénomène statique selon Jeppesen (1998). A la base de l'approche par le *business risk*, se trouvent plusieurs facteurs qui peuvent être résumés en deux motivations [Riad, A., (2007)]. Premièrement, le développement de ces approches par le *business risk* serait dû aux motivations professionnelles. En effet, la nouvelle approche a été développée « pour assurer la qualité d'audit et pour ajouter une valeur à l'audit traditionnel » [Riad, A., (2007), p.2]. L'approche par le *business risk* a été présentée comme adhérent au modèle de risque en ce sens que cette approche se focalise sur le risque inhérent et le risque de contrôle. L'idée est que si le management est conscient sur les risques qui pèsent sur son organisation, il réagit en conséquence et en mettant en place des mesures de contrôles pour maîtriser ces risques ce qui est à même de réduire voire éliminer le besoin pour l'auditeur de réaliser des travaux d'audit pour manipuler le risque de détection [Jeppesen, K. K., (1998)]. L'histoire nous apprend aussi que les auditeurs ont de temps en temps remplacé les « procédures substantives coûteuses » [Jeppesen, K. K., (1998), p.520] par d'autres procédures beaucoup moins coûteuses.

D'un autre côté, certains auteurs ont avancé l'idée que les motivations économiques sont à la base du développement de l'approche par le *business risk*. Ces motivations économiques seraient mêmes au cœur de cette approche [Riad, A., (2007), p.2]. Les grands cabinets ont développé ces approches pour s'assurer d'autres revenus en fournissant des services connexes après avoir capitalisé une profonde connaissance du métier de l'entité auditée jusqu'au point que selon Jeppesen (1998), « l'audit a été redéfini, réinventé, ou recréé durant ces années en conduisant à des changements radicaux dans les approches d'audit des « *big professional services firms* », ou des cabinets anciennement comptables» [Jeppesen, K. K., (1998), p.517]. Cette idée est d'ailleurs réconfortée par le retour dans les années deux mille (2000) des grands cabinets d'audit sur le marché du conseil comme le montre ces exemples : *PricewaterhouseCoopers Advisory* (1998), *Ernst & Young Business Advisory Services* (2005), *Deloitte Consulting & Risk Services* (2006) [Simonet, J. et al. (2003), p.67]. Ce retour sur le marché du conseil est dû au fait que les cabinets en procédant à leurs audits selon l'approche par le *business risk*, ont capitalisé une certaine connaissance approfondie sur

l'entité auditée au-delà de ses procédures comptables en intégrant aussi les aspects économiques et managériaux. Ainsi, la nouvelle approche a permis aux cabinets de développer un marché parallèle à l'audit pour leurs services de consulting. Ce qui va d'ailleurs dans l'esprit de l'idée de Ramirez (2009) qui dit que « la constitution d'un marché d'audit a permis aux *big*s de dépasser le cadre strict et originel du contrôle des sociétés à responsabilité limitée pour s'étendre à une vision globale de l'entreprise articulée autour de la notion d'*Analysis* » [Ramirez, C., in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, et Audit, (2009) ; p.]

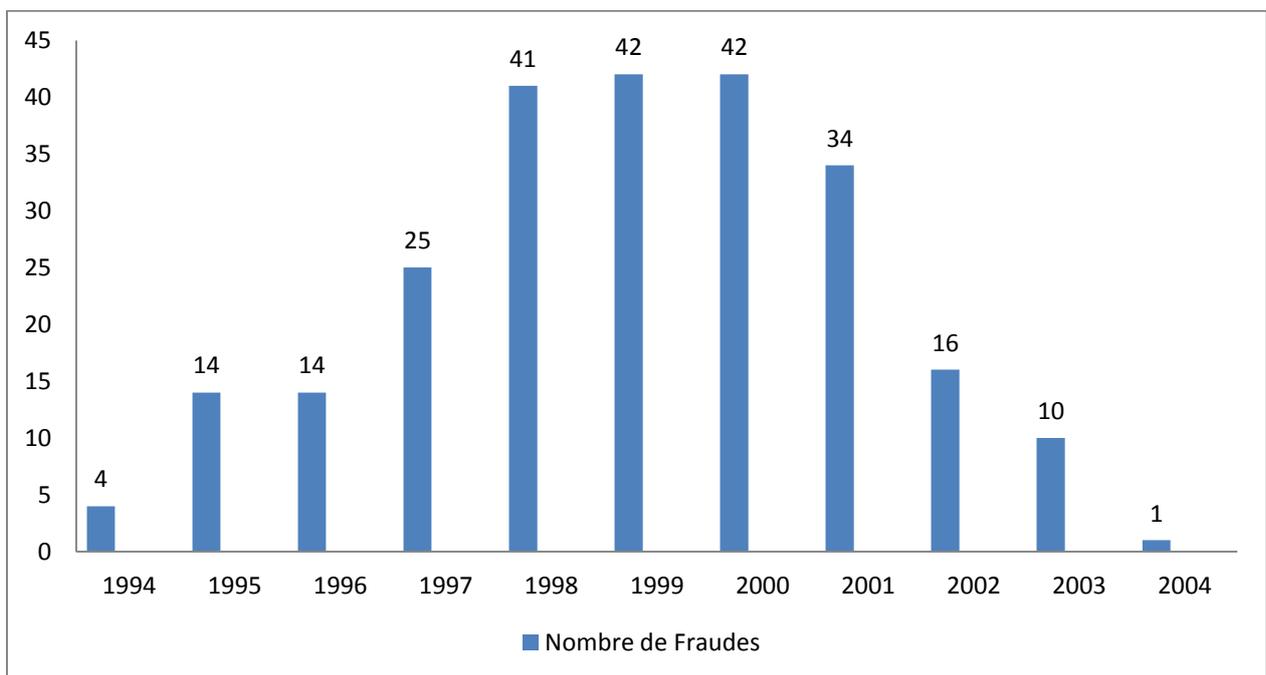
Il est aussi à rappeler que si cet élargissement de l'étendue de la connaissance sur l'entreprise auditée, est basé sur l'idée que le risque d'audit découle d'autres risques liés à la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs [Lemon et al., (2000), p. 3], il n'est pas sans conséquences sur l'indépendance de l'auditeur par rapport au management de la société auditée. Car, le développement de la nouvelle génération d'approche d'audit a conduit même les grandes firmes d'audit à personnaliser l'audit et l'adapter aux besoins du client. Ce qui posait déjà le problème du destinataire de l'audit et de l'indépendance de l'auditeur [Jeppesen, K. K., (1998)].

Mais soulignons que le développement de cette approche a été rendu possible par le contexte économique. Ainsi, comme le disait Rioux (2003) toute l'économie américaine était portée par la nouvelle économie, la mondialisation et les nouveaux instruments financiers, et alimentée par des marchés boursiers en pleine euphorie, chose qui a eu comme conséquence une longue croissance forte d'après-guerre et durant les années mille neuf cent quatre-vingt-dix (1990), autrement dit au début même du développement de la quatrième génération d'approche d'audit [Davis, R., (1995)]. Et selon Stolowy H., et al. (2003), « cette évolution s'est appuyée sur quelques schémas simples : forte exigence de la part des investisseurs en termes de rentabilité, augmentation dans des proportions très fortes de la valeur boursière de certaines valeurs dites « technologiques », plus-values colossales réalisées en bourse, stratégies de croissance externe démesurées » [Stolowy H., et al., (2003), p.133].

Face à ces tendances selon Stolowy H., et al. (2003), « certains dirigeants des entreprises n'ont pas hésité à user (voire abuser) de pratiques comptables dites créatives ou agressives allant, dans plusieurs cas, jusqu'à des comportements totalement frauduleux » [Stolowy H., et al. (2003), pp. 133 – 134] pour pouvoir faire face aux nombreuses exigences de leurs différentes parties prenantes. A ces constats, s'ajoute le retournement de la conjoncture

boursière observée à partir des années deux mille aux Etats-Unis et une de ses conséquences à savoir l'éclatement de la bulle spéculative mettant au grand jour les pratiques obscures de comptabilité agressive et créative qui aux yeux de Stolowy H., et *al.* (2003) n'étaient pas tenables pour les entreprises dont le cours de bourse constituait le soubassement de leurs turpitudes. La série noire d'échecs dans les audits qui frappaient les Etats-Unis n'arrangeaient pas non plus les choses [Coates IV., J. C., (2007)].

**Figure 1 : Fraud Alleged in Significant Securities Class Actions Against U.S. Public Companies, 1994 - 2004**

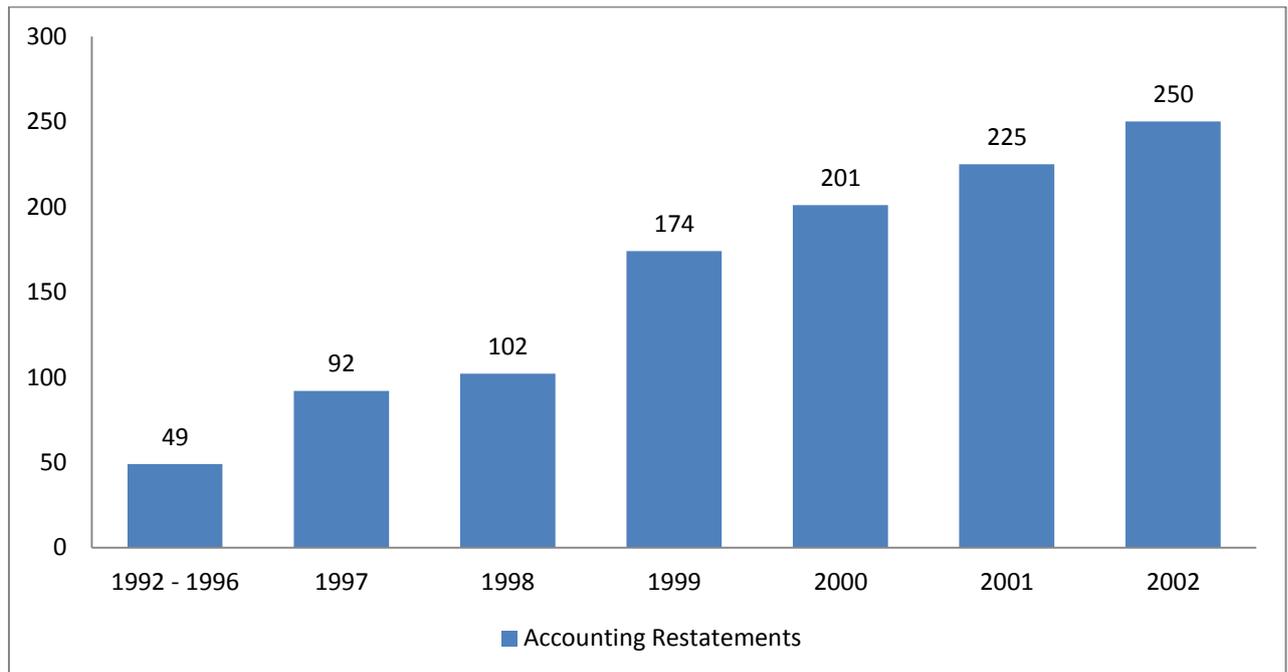


Source : Coates IV., J. C., (2007)

Les scandales à répétition de certaines grandes entreprises américaines comme par exemple : **Enron, WorldCom, Xerox, Peregrine Systems, Sunbeam, Adelphia, Tyco, Healthsouth, Global Crossing**, etc. [Coates IV., J. C., (2007), p.91], n'ont pas laissé le législateur américain indifférent [Descheemaeker, (2003)]. Puisqu'il a agi rapidement dans la foulée avec la loi intitulée « *The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002* » beaucoup plus connue sous le nom de « *Sarbanes Oxley Act* » qui fait référence aux Sénateur et Député américains qui sont à l'origine de cette loi respectivement Paul Sarbanes et Micheal G. Oxley. La loi a été promulguée par le Président de l'époque Georges W. Bush le 30 juillet 2002. Soulignons que cette loi constitue la plus importante législation concernant les affaires aux Etats-Unis depuis la grande dépression des années trente et la loi qui en a

suivi, à savoir la « *Securities Act* » de mille neuf cent trente-quatre (1934) et qui continue encore de nos jours à régir largement le monde de la finance aux Etats-Unis [Stolowy H., et *al.* (2003) ; Coates IV., J. C., (2007) ; Richard, C. B., (2008)]. Selon Coates IV., les Etats-Unis se devaient de réagir à tous ces scandales et tous les retraitements comptables c'est-à-dire ces corrections majeures des états financiers du passé qui à la fois, « étaient en hausse en nombre, en taille et en impacts du marché » [Coates IV., J. C., (2007), p.91].

**Figure 2: Accounting Restatements by U.S. Public Companies, 1992–2002**



Source : Coates IV., J. C., (2007)

Il considère d'ailleurs la réaction brutale [Descheemaeker, (2003) ; Vakkur, N. V., et *al.*, (2010)] du législateur américain comme normale. En effet selon lui, « dans une démocratie dans laquelle la plupart des électeurs détiennent (et gèrent) leurs titres (financiers) directement ou à travers un fonds de pension ou de retraite, il était certain que le gouvernement réagisse » [Coates IV., J. C., (2007), p.91]. Donc la question qui se pose selon Coates VI est la forme de cette réaction. En tout cas il s'agit bien « d'une réponse politique aux cas très médiatisés des états financiers frauduleux » [Haidan, L., et *al.*, (2004), p.2].

Cette réaction par la forme d'une législation qui constitue, nous l'avons dit la régulation économique la plus globale depuis l'après-guerre autrement dit depuis le *New Deal* aux Etats-Unis [Vakkur, N. V., et *al.*, (2010)] et qui plus touche en grande partie la profession comptable connue par son privilège d'autorégulation mais aussi par son lobbying ; a suscité

une vague d'antagonisme contre elle. Certains sont allés jusqu'à contester sa constitutionnalité. Parmi ces gens, il y avait bien sûr les membres de la profession comptable et certains universitaires [Haidan, L., et al., (2004)]. A ce propos, beaucoup d'articles universitaires ont étudié plus ou moins directement la loi *Sarbanes-Oxley* en question [Coates VI., J. C., (2007) ; Haidan, L., et al., (2004) ; Richard, C. B., (2008) ; Stolowy H., et al. (2003) ; Defond et Francis, (2005) ; Kinney, (2005) etc.].

Dans le sillage de ces réactions contre la loi *Sarbanes-Oxley*, l'AICPA n'est pas resté indifférent et ainsi toute la profession comptable qu'elle défend, chose qui a été d'ailleurs appuyé par l'opposition farouche des *big four* [Haidan, L., et al., (2004), *Wall street Journal*, (04/23/2002)]. La réaction de l'AICPA et des grandes firmes d'audit n'est pas fortuite. Car selon Haidan, L. et al. (2004), « les efforts de lobbying des plus grandes firmes comptables suggèrent qu'elles ont anticipé le fait que la loi pourrait significativement affecter leurs propres pratiques » [Haidan, L., et al., (2004), p.2]. Cette idée est réconfortée par les études antérieures sur le lobbying de la profession comptable [Haring, (1979), Brown, (1981) ; Puro, (1984 ; 1985) ; MacArthur, (1988) ; Dhaliwal, (1982) ; Feroz et Hagerman, (1990), Johnson et Messier, (1982) etc.]. L'AICPA en tant qu'une organisation professionnelle, cherchait aussi son intérêt en réagissant contre la loi *Sarbanes-Oxley* de deux mille deux (2002). Si, cette réaction de l'AICPA en tant qu'organisation professionnelle, est tout fait compréhensible selon Abott (1988), elle en dit long sur les menaces que cette loi représente pour les privilèges que bénéficie encore l'AICPA.

Rappelons qu'il avait auparavant perdu son pouvoir d'élaborer les normes pour la tenue de la comptabilité financière aux Etats-Unis au profit du FASB en 1970. Donc l'AICPA se savait dans le collimateur du *Securities Exchange Commission* (SEC) qui a y beaucoup à jouer dans l'élaboration de la *Sarbanes-Oxley Act of 2002* et qui est largement de loin l'artisan de la création du PCAOB.

En effet, dans un discours<sup>4</sup> daté du dix-sept (17) janvier deux mille deux (2002) le Président de la SEC appelait l'ensemble des parties prenantes à la réforme de la profession comptable aux Etats-Unis comme le montre ce passage de son discours :

*“(... )Finally, there is a need for reform of the regulation of our accounting profession. We cannot afford a system, like the present one, that facilitates*

---

<sup>4</sup> <http://www.sec.gov/news/speech/spch535.htm>, consulté le 15 mars 2010

*failure rather than success. Accounting firms have important public responsibilities. We have had far too many financial and accounting failures. The Commission cannot, and in any event will not, tolerate this pattern of growing restatements, audit failures, corporate failures and investor losses. Somehow, we must put a stop to a vicious cycle that has been in evidence for far too many years.*

*In addressing this myriad of issues, we will be creative and expeditious in exploring and pursuing private, regulatory and legislative avenues of action.*

*To return to the accounting and auditing system, while there are many facets of our system that need repair the potential loss of confidence in our accounting firms and the audit process is a burden our capital markets cannot and should not bear. Given that we are now in the process of year-end audits, and given the enormous – and appropriate – attention being focused on the role of accountants in some of these corporate failures over the last decade, we have taken the initiative to begin the process of restructuring the regulatory system that governs the accounting profession.*

*(...)*

*A strong accounting profession is key to our capital system, and we are firmly committed to assuring that it functions properly, expeditiously and in the public interest. Significant work remains to be done, but we are confident that with input from all sectors we can erect a system that will restore public confidence in the integrity of the accounting profession.”*

Ce discours a éveillé la profession comptable sur une possible réaction législative. En effet, la rhétorique utilisée par le Président à l'époque de la SEC (**Harvey L. Pitt**) dans son discours semble inviter toutes les parties concernées à jouer pleinement un rôle dans la réforme de la profession comptable et pour le bien de toute cette profession comptable.

Cet appel lancé par la SEC devrait être pris au sérieux par l'AICPA surtout que plusieurs rapports de la SEC avaient auparavant déjà criblé l'AICPA surtout son processus de normalisation en audit. En plus, l'AICPA avaient reçu d'autres critiques sur ce même sujet [Metcalf, L., (D-Montana, U.S. Senate 1976), Moss, J., (D-California) National Commission

on *Fraudulent Financial Reporting*, (Treadway Commission, 1987); *Cohen Commission*, (CAR, 1978); *Oliphant Committee* (Oliphant, 1978), *General Accounting Office*, (GAO, 1996); *Panel on Audit Effectiveness*, (PAE, 2000)]. Il n'est pas exclu qu'il a tenu compte des reproches de la SEC. Surtout que L'AICPA a répondu très généralement aux critiques dont il a fait l'objet en mettant en place des commissions ou des groupes de travail chargés de réfléchir sur les questions liées aux différentes critiques qui lui ont été adressées comme par exemple cela fut le cas avec la commission « *Cohen* » (1978), *Oliphant Committee* (1997), *Panel on Audit Effectiveness* (PAE, 2000) [McEnroe, J. E. et Pitman, M. K., (2003),].

**Tableau 2 : Criticisms of the ASB by Various Committees**

<i>Source (Reference)</i>	<i>Primary Criticism(s)</i>	<i>Primary Recommendation(s)</i>
Metcalf Committee, 1976 (U.S. Senate, 1976)	1. National firms dominate the establishment of auditing standards through membership on the AudSEC (predecessor to the ASB). 2. No mechanism for public participation in establishing auditing standards	1. Federal government should establish auditing standards through the GAO, SEC, or by Federal Statute.
Cohen Commission, 1978 (CAR, 1978)	1. AudSEC too large, members work part time.	1. AudSEC should be reduced from 21 members to a smaller full time board compensated only by the AICPA.
Oliphant Committee, 1978 (Oliphant, 1978)	1. AudSEC too large, no representation from individuals outside the profession.	1. AudSEC be reconstituted as the ASB, allowing individuals with extensive audit training to serve on the Board, even if not a member of the AICPA.
Treadway Commission, 1987 (Treadway, 1987)	1. ASB promulgates auditing standards that are too narrow. 2. No mechanism for public participation in establishing auditing standards.	1. ASB be restructured to include knowledgeable person whose concern is with the use of auditing products. 2. ASB be composed of equal number of auditing
General Accounting Office, 1996 (GAO, 1996)	1. No mechanism for public participation in establishing auditing standards	1. Appoint knowledgeable nonpublic accounting practitioners to the ASB.

Panel on Audit Effectiveness, 2000 (PAE, 2000)	1. No mechanism for participation on AICPA various self-regulating bodies.	1. Public Oversight Board (POB) should oversee the ASB, including approval of all appointments to the ASB. 2. Majority of ASB members be from audit firms that provide attest services to SEC clients.
--	--	---

Source : McEnroe, et Pitman, (2003)

Ainsi, le PAE (*Panel on Audit Effectiveness*) a émis le trente un (31) Août l'an deux mille (2000) son rapport intitulé « *Report and Recommendations* » après un examen global de sondage des audits réalisés par les huit plus (8) grandes firmes d'audit des sociétés cotées [Davis, A. C., (2006)]. Il est important de souligner que parmi les nombreuses recommandations de ce rapport du PAE, figuraient celles relatives à la conduite des démarches, y compris la responsabilité de l'auditeur pour la détection de la fraude : *conduct of audits, including the auditor's responsibility for the detection of fraud (including earnings management when it constitutes fraud)*. Des recommandations qui font référence aux séries noires de fraudes et donc les échecs d'audit qui les ont accompagnés.

A ce propos, il faut rappeler que les recommandations du PAE « était principalement destinés à trois groupes capables d'influencer la conduite d'audit : *l'Auditing Standards Board*, les Firmes d'audit, et l'ancienne Pratique de la Section de l'AICPA » [Davis, A. C., (2006)]. Selon Davis (2006), les recommandations adressées à l'ASB représente en partie un appel pour que les normes d'audit fournissent à la fois "*more specific and definitive guidance containing imperatives*", et "*far deeper understanding*" du métier (*business*) du client, les risques et les contrôles, en plus de la conception et de la réalisation des tests substantifs pour détecter la fraude, bref comme les dispositions des nouvelles normes d'évaluation de risque. Ce qui a fait dire d'ailleurs à Davis (2006) que ces nouvelles normes d'évaluation des risques sont une réponse au rapport du PAE en plus d'être aussi conformes aux positions du *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* dont la création est une conséquence directe de la loi *Sarbanes-Oxley* de deux mille deux (2002).

En plus, l'objectif central de la loi *Sarbanes-Oxley* a été présenté comme mettant « un terme au système de l'autorégulation de la profession qui, selon la SEC, présenterait de nombreuses défaillances. Elle déplorait en particulier la faiblesse de l'arsenal des sanctions ainsi que le manque d'un contrôle public de cette instance. Les nouvelles dispositions de la loi *Sarbanes-*

*Oxley* sont donc censées remédier à ces insuffisances. [Bourqui, C. et Blumer, A., (2006), p.23]. Selon aussi Coates VI. (2007, p.91), la loi *Sarbanes-Oxley* a été faite pour régler l'audit des sociétés cotées américaines, argument qui sous-entend les séries de fraudes dans les rapports financiers des grandes sociétés américaines et les échecs d'audit qui semblaient accompagner ces multiples fraudes (**Ernst & Young** (2000), **PriceWaterhouse Coopers** (2001), **Arthur Andersen** (2001), **Waste Management scandal**). Selon Hayes A. A. (2006), « les nouvelles normes d'évaluation des risques de l'AICPA est l'application des conséquences logiques de faire la détection de la fraude une partie centrale de tout audit et la nécessité de prendre le temps de réfléchir sur l'implication de cette position pour les auditeurs et leurs clients » [Hayes, A. A., (2006), p.70].

Lynford Graham (un ancien membre de l'ASB qui fut membre également du groupe de travail sur les normes d'évaluation des risques et président du groupe de travail « *Risk Assessment and Risk Response Audit Guide* ») dans une interview au « *California CPA Magazine* (08/2007) », reconnaissait cela en précisant justement que même la norme SAS no. 99 intitulée « *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit* » faisait partie intégrante du groupe des normes sur l'évaluation des risques (*Risk Assessment Standards*), mais que celle-ci a été retirée de la suite des normes SAS sur l'évaluation des risques et émise à part au début de deux mille deux (2002) en réponse au climat orageux qui se préparait, autrement dit la loi *Sarbanes-Oxley*. Selon lui, cette dernière est la preuve que le travail entamé par l'ASB et l'IAASB à la fin des années mille neuf quatre dix (1990) pour clarifier beaucoup de normes de base en audit et de donner plus d'orientation sur le rôle et l'exécution de l'évaluation des risques, était sur la bonne voie [Graham, L., in *California CPA Magazine*, (08/2007)]. Il est intéressant ici de souligner que la « *Securities Litigation Reform Act of 1995* » avait justement insisté sur la responsabilité de l'auditeur pour la détection des fraudes [Tatum et Munter, (1998)]. Il semble apparemment que le projet de l'ASB s'inscrit aussi dans l'esprit de cette loi. Dans les tous cas, Graham précise que le projet en question vient en réponse d'une part aux préoccupations sur le fait que les audits sont devenus plus centrés sur les risques (référence implicite à l'approche *Business Risk*), et de l'autre côté le manque sur la façon d'aller sur le processus d'évaluation des risques. En effet, selon lui, l'ensemble des nouvelles normes sur l'évaluation des risques résultant de ce projet étaient prévues pour exposé sondage aux Etats-Unis et à l'étranger pour l'année deux mille deux (2002), mais la création du PCAOB (une conséquence directe de la loi *Sarbanes-Oxley*) dans cette même année est venue marquer une pause dans leur mise en œuvre en attendant que soit terminée la formation du

PCAOB et les discussions sur la façon dont l'ASB et le PCOAB pourraient travailler ensemble. Graham fait aussi savoir que lorsque qu'il a été précisé que le PCAOB suivrait sa propre voie dans la normalisation, l'ASB a réorganisé le groupe de travail retournant sur la suite des normes d'évaluation des risques et les réexposé en deux mille cinq (2005) [Graham, L., in *California CPA Magazine*, (08/2007)].

Il faut aussi rappeler que, la détection de fraude reste une grande priorité dans la profession d'audit [Carpenter, T. D., (2007)]. Car, d'un point de vue historique selon Bonner et al. (1998), l'échec de la détection de fraude s'est avéré coûteux pour les firmes d'audit. Et certains auteurs affirment même que la demande future des audits dépendra largement sur la capacité de l'auditeur à détecter et empêcher la fraude [Wilks, T., et Zimbelman, M., (2004) ; Elliot, R., (2002)]. Il peut être donc soutenu que l'AICPA n'est pas resté à la marge de ces constats, surtout que l'ensemble de tous ces événements ont été présentés comme un « *natural adverse selection* » [Lam Vinson, *comment Letters*, p.1]. Ainsi, en mille neuf cent quatre-vingt-dix-huit (1998), l'AICPA a émis une norme (SAS no. 53: *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*) sur la responsabilité de l'auditeur pour détecter et rapporter les erreurs et irrégularités dans les états financiers, qui semble clairement être la conséquence directe de la « *Securities Litigation Reform Act* » de mille neuf quatre-vingt-quinze (1995) qui posait comme nous l'avons souligné plus haut, la question de la responsabilité de l'auditeur quant à la détection des fraudes. On pourrait même imaginer dans ce cas que les nouvelles normes sur l'évaluation des risques sont la suite logique de cette norme SAS du moment qu'il a été reconnu que les audits deviennent de plus en plus centrés sur les risques d'une part, et d'autre qu'il y a un manque de guide sur la façon de traiter les risques dans les audits comme on l'a souligné plus haut. Sinon, comment être conscient de ces constats et poser en même temps la responsabilité de l'auditeur quant à la détection de la fraude et des irrégularités (c'est-à-dire les risques dans les audits qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur) ? Et puis, le projet concernant les « *Risk Assesment Standards* » a commencé en mille neuf cent quatre-vingt-dix-neuf (1999) [AICPA, *Exposure Draft on Proposed Eight Statement on Auditing Standards Risk Assessment Standards*, (06/2005)], autrement dit juste après avoir posé les jalons de la responsabilité de l'auditeur pour détecter et rapporter les erreurs et irrégularités dans les états financiers à travers la norme SAS no. 53.

Il ressort à travers tous ces constats, l'idée selon laquelle, l'auditeur est le gardien de la confiance [Richard, C., in *Les idées reçues en management*, (2008)] était plus que jamais mise en mal aux Etats-Unis. A ce propos, il est utile de rappeler ici que la profession comptable

dont l'AICPA est le représentant, a reçu le pouvoir de normaliser en audit aux États-Unis au travers de la compétence de ses membres, lorsque la profession comptable a su rapidement donner une réponse efficace aux préoccupations liées à la fraude de **McKesson – Robbins** dans les années trente au travers des processus plus efficaces dus semble-t-il au professionnalisme de la profession comptable, et ce malgré une longue enquête menée par la SEC sur les questions de cette fraude [Previts et Merino, (1998), pp. 294-296]. Comme certaines recherches antérieures l'ont affirmé, l'AICPA devrait agir au nom de toute la profession [McEnroe et Martens, (1998)], et lutter ainsi contre les menaces qui pesaient sur les privilèges de la profession en tant qu'une organisation professionnelle [Abott, (1988)]. L'une de ces menaces a été bien sûr la création du PCAOB. Nous avons vu plus haut que lorsque l'AICPA a reçu la garantie que le PCAOB suivrait sa propre voie dans la normalisation, il a dynamisé son projet de normes sur l'évaluation des risques. C'est justement dans ce cadre qu'est intervenue l'élaboration des huit nouvelles normes concernant l'évaluation des risques en audit que ces derniers soient dus à l'erreur ou à la fraude [AICPA, *Official Releases, in Journal of Accountancy*, (05/2006)]. Ces normes ont été aussi présentées comme améliorant le processus d'évaluation et établissant des liens entre les procédures d'évaluation des risques, la nature, le timing et l'étendue des travaux d'audit. Bref ces normes interviennent pour permettre à l'auditeur d'être véritablement le « gardien de la confiance » que le cours des événements passés semblait infirmer...

### III. La Problématisation :

La problématisation a été rendue possible après que l'AICPA ait trouvé la garantie que le PCAOB poursuivra sa propre voie dans la normalisation [Lynford, G., *in California CPA Magazine*, (08/2007)]. Donc finalement, le demain de la loi *Sarbanes-Oxley* qui est en quelque sorte la matérialisation du discours du Président de la SEC (du moins en apparence) qui appelait justement à la réforme de la profession comptable et toutes les parties concernées à jouer leur rôle dans cette réforme. L'AICPA qui était décidément visé dans ce discours de la SEC, a émis plusieurs normes sinon revu des anciennes à la lumière de la loi *Sarbanes-Oxley* comme le montre d'ailleurs ce titre « *Sarbanes-Oxley Omnibus Statement on Auditing Standards* » d'un de ses exposés réalisés après la *SOX* qui pour rappel est la plus importante loi qui a touché directement en grande partie la profession comptable américaine et ce depuis la loi de mille neuf cent trente-trois (1933).

Ceci dit plusieurs groupes de travail ont été mis sur pieds pour que l'AICPA puisse véritablement jouer son rôle dans la réforme de la profession comptable aux Etats-Unis. C'est dans ce cadre que l'AICPA a dynamisé une recherche qui avait débuté en mille neuf quatre dix-neuf (1999) et qui portait justement sur l'évaluation des risques en audit par la profession comptable et de l'audit [AICPA, *Exposure Draft on Proposed Eight Statement on Auditing Standards Risk Assessment Standards*, (06/2005) ; Lynford G., in *California CPA Magazine*, (08/2007)]. En signalant, ces points dans son exposé sondage concernant les nouvelles normes sur l'évaluation des risques, l'ASB cherchait à rassurer la profession comptable que l'exposé sondage qui est émis n'est en fait que la restitution des principales conclusions de la recherche menée par cette même profession. Ce qui était à même de faciliter la coopération ou l'adhésion de cette profession comptable à ce projet de normes. Donc finalement que leurs intérêts seront protégés d'une manière ou d'une autre. En précisant aussi que les normes ont été préparées de concert avec l'IFA à travers l'IAASB, l'AICPA rassurait aussi la SEC qui avait exprimé son souhait de voir aligner les normes américaines à celles applicables au niveau international [Rouse, R. W., (2008)]. Chose qui n'est en fait que le passage à l'acte de l'AICPA puisqu'il avait déjà mis en place un groupe de travail qui était en collaboration étroite avec l'IAASB. L'ASB avait même exprimé son souhait d'aligner ses propres projets de normes à celui du normalisateur international en audit. Il entendait aussi développer ses propres normes sur la base des *International Standards Auditing (ISA)* [AICPA, *Convergence Plan*, p.2].

L'AICPA tenait aussi à rassurer ses membres à travers une rhétorique dont l'utilisation lui est reconnue en tant qu'un organisme de normalisation, car selon certains auteurs les normalisateurs utilisent de la rhétorique. Donc, en précisant que l'ASB a une grande influence dans l'environnement professionnel et réglementaire global, l'AICPA tentait de rassurer ses membres sur la place qu'il occupe au niveau global. Il tentait aussi de convaincre les petites structures d'audit en avançant qu'elles ont le besoin d'être familières avec les normes internationales afin de se faire un marché à l'international en ajoutant que lui-même est conscient sur le fait qu'au niveau international les normes sont utilisées par les entreprises de toute taille [AICPA, *Convergence Plan*, p.2]. Il a avancé aussi l'idée que l'audit des petits cabinets est une préoccupation de l'IFA qui a créé un groupe de travail spécialement dédié aux petites et moyennes structures d'audit dont un membre de l'ASB serve dans ce groupe de travail. La collaboration étroite de l'AICPA s'inscrit d'ailleurs dans sa stratégie internationale approuvée le vingt-deux (22) février deux mille deux (2002) par le conseil des directeurs de

l'AICPA. Et auparavant l'ASB avait étroitement travaillé avec l'IAASB pour le développement de plusieurs normes SAS dont les normes SAS n° 99 et 101 ; et bien sûr les nouvelles normes sur l'évaluation des risques [AICPA, *Convergence Plan*, pp. 2-3].

En mettant en exergue l'ensemble de ces aspects de sa stratégie de convergence, l'AICPA cherchait après tout l'élargissement du réseau qui doit porter les nouvelles normes. Au premier plan des acteurs visés, il y a bien sûr les grands cabinets internationaux qui sont en fait les grands acteurs de la mondialisation. Et comme on l'a montré plus haut, les petites structures nationales n'ont pas été négligées car l'AICPA a tenu à préciser sa préoccupation quant à leur position en plaçant même un de ses membres dans le groupe de travail qui est dédié à ces petites structures au niveau de la normalisation internationale. Mais et surtout l'AICPA cherchait à se conformer à une exhortation de la SEC, exprimée par un commissaire de la SEC lors d'une rencontre (qui était aussi une conséquence directe des séries de scandales et de la loi *Sarbanes-Oxley*) avec l'AICPA et qui disait que les Etats-Unis ne peuvent plus continuer à rester à la marge de la normalisation internationale [Rouse, R. W., (2008)]. En cherchant à clarifier l'ensemble des points cités plus haut, l'AICPA cherchait à monter clairement qu'il agit non seulement dans l'intérêt de la profession [Abott, A., (1988)] mais de la manière appropriée et adéquate [Carpenter et Feroz, (1992)]. En effet, selon justement Carpenter et Feroz (1992) les organisations doivent par ailleurs adhérer à certaines normes de rationalité ou les mythes rationalisés afin de démontrer qu'elles agissent dans une manière appropriée et adéquate.

Ainsi, la problématisation en tant qu'une opération « susceptible de produire la convergence des acteurs concernés » [Amblard, H. et *al.*, (1991), p.156] par le projet de normes et donc par-là, chercher à savoir ce qui unit et ce qui sépare, a été matérialisée par l'émission de l'exposé sondage « *Exposure Draft : ED* ». Cet exposé sondage a été l'occasion aux différents acteurs de faire part à l'AICPA de leurs positions par rapport au projet de normes. Il est important ici de rappeler que cet exposé sondage a permis de récolter trente un commentaires. Ce nombre est très important, car il faut préciser que les exposés sondages émis par l'ASB récoltent en moyenne environ dix commentaires [McEnroe et Martens, (1998)].

Le projet de normes d'évaluation des risques a donc multiplié par trois cette moyenne. Ce qui en dit long sur les normes elles-mêmes jugées très importantes dans toute la démarche d'audit. Les différentes parties prenantes concernées par ces normes ont fait savoir leurs positions à l'AICPA via son *due process*.

Le tableau ci-dessous met en exergue la multitude des acteurs qui se sont ainsi greffé au réseau des nouvelles normes SAS. En effet les nouvelles normes ont mobilisés plus que les auditeurs comme il ressort bien dans le tableau..

**Table 3 : Les répondants de l'exposé sondage**

<b>Respondents</b>	<b>Titles/Industries/Sector</b>
Will Yancey	Phd, CPA
North Carolina State Board of CPA Examiners (the Board)	Public Accounting Profession
Washington Society of Certified Public Accountants	Public Accounting Profession
State of Tennessee, Comptroller of Treasury, Department of Audit, Division of State	State, Public Sector
Florida Institute of Certified Public Accountants	Public Accounting Profession
Wisconsin Legislative Audit Bureau	Government Audit
Virginia Auditor of Public Accounts	Public Sector
Garry Hutchinson	Public Sector Accountant
Maryland Association of CPAs	Public Accounting Profession
State of Michigan Office of the Auditor General	Public sector
National State Auditors Association	Public Sector
Grant Thornton	Public Accounting Profession
Washington Society of CPA	Public Accounting Profession
Illinois CPA Society	Accounting Auditing
Garry Wood	CPA, Peer Reviewer
Lam Vinson & Company, LLP	Business Advisors
Rea & Associates, Inc.	Accountants and Business Consultants
California Board of Accountancy	Sector, Public Sector
Ohio Society of CPAs	Public Accounting Profession
PPS Technical Issues Committee	Executive Committee of AICPA
Montana Legislative Audit Division	Public Sector
Horwath International Services Ltd.	Business Services
PricewaterhouseCoopers LLP	Public Accounting Profession
Crowe Chized and Company LLC	Public Accounting Profession
Ernst & Young LLP	Public Accounting Profession
Deloitte & Touche LLP	Public Accounting Profession
United States Government Accountability Office	Public sector
McGladrey & Pullen LLP	CPAs
Pennsylvania Institute of CPAs	Public Accounting Profession
New York State Society of CPAs	Public Accounting Profession
Association of Government Accountants (AGA)	Public sector

Mais, il faut aussi rappeler le fait que plusieurs autres acteurs ont pris part au projet de ces nouvelles normes et les portent donc aussi tout autant que les parties qui ont répondu à l'exposé sondage et qui se sont arrangées au côté des nouvelles normes. Ce sont les parties avec lesquelles l'AICPA a travaillé de concert avant l'émission de l'exposé sondage

Parmi ces parties, il y a le *General Accounting Office (GAO)* qui a été représenté dans les groupes de travail constitués pour la préparation des nouvelles normes d'évaluation des risques à travers un de ses membres en l'occurrence Monsieur : Abe Akresh, FMA [GAO, *Professional Standards Update No. 45*, (2006), p. 6].

**Tableau 3: ASB Risk Assessment Standards' Task force**

<b>Name</b>	<b>Fonction</b>	<b>Parent Organizations</b>
Darrel R. Schubert	Chair	Ernst & Young LLP
Abraham D. Akresh	Member	Government Accountability Office
Brian Ballou	Member	Miami of Ohio University
Lyndford Graham	Member	BDO
Auston G. Johnson	Member	Utah State Auditor's Office
Wanda L. Lorenz	Member	Lane Gorman Trubitt, LLP
William F. Messier, Jr.	Member	George State University

L'ASB en ouvrant ses groupes de travail aux membres extérieurs à l'AICPA, cherchait après tout à créer la convergence ou produire la coopération autour de ses normes émises mais aussi ce faisant à élargir le réseau qui porte ses mêmes normes. Donc finalement, tous ces acteurs associés au projet de normes deviennent des porte-paroles de leurs organisations tutelles et permettent ainsi l'alliance entre tous les actants (qui renferment aussi les événements soulignés plus haut et qui portent aussi en eux les nouvelles normes).

#### **IV. L'enrôlement et la mobilisation :**

Le projet de normes concernant l'évaluation des risques en audit a mobilisé comme nous venons de le voir plusieurs actants. Chacun de ces actants a joué un rôle plus ou moins implicite qui lui a été attribué ou qu'il était censé de jouer. Etant donné le nombre des actants, il fallait trouver un terrain d'attente autrement dit l'idée de normes fortes pour l'évaluation des risques qui sont censées à même d'aider l'auditeur à mieux détecter les risques qu'ils soient dus à l'erreur ou à la fraude. Pour cela, chaque actant devrait travailler et jouer un rôle dans ce sens.

Le groupe de travail constitué depuis mille neuf cent quatre-vingt-neuf (1999) et composé par la profession comptable [AICPA, *Exposure Draft on Proposed Eight Statement on Auditing Standards Risk Assessment Standards*, (06/2005)], avait initié les travaux sur l'élaboration des nouvelles normes d'évaluation des risques. Ce n'est pas donc étonnant de voir que les normes finales aient comportées plusieurs prémisses de l'approche par le *business risk* ou « *Strategic Analysis* » qui a été caractérisée comme étant la quatrième génération d'approche en audit [Davis, (1995)]. Cette dernière a été développée au début des années mille neuf cent quatre-vingt-dix (1990) et à l'origine de cette approche se trouvent les grandes compagnies internationales d'audit qui on le sait, sont des «laboratoires des meilleures pratiques (*Best practices*) » [Ramirez, C., (2009), p.] au niveau de la profession comptable et ce au niveau international. Donc il peut être avancé que ces grandes firmes d'audit ont joué leur rôle en apportant l'expertise technique au travers de leurs expériences accumulées dans l'application de l'approche par le *business risk* ou *Strategic Analysis*.

**Tableau 4: ASB Membership (2005 - 2006) and influence of Public Accounting Profession**

<b>Name</b>	<b>Fonction</b>	<b>Parent Organizations</b>
John A. Forgarty	Chair	Deloitte & Touche
Harold L. Monk, Jr.	Vice Chair	Davis Monk
Barton W. Baldwin	Member	Baldwin & Hodge
Gerald W. Burns	Member	Gerald Burns, CPA Consulting Services
Craig W. Crawford	Member	KPMG LLP
George P. Fritz	Member	Public Member
James W. Goad	Member	Goad and Widner, PLLC
Dan L. Goldwasser	Member	Vedder, Price, Kaufman & Kammholz, P.C.
Lynford Graham	Member	BDO
James L. Lee	Member	PricewaterhouseCoopers LLP
Wanda L. Lorenz	Member	Lane Gorman Trubitt, LLP
William F. Messier, Jr.	Member	George State University
Daniel D. Montgomery	Member	Ernst & Young LLP
Keith O. Newton	Member	Grant Thornton LLP
George A. Rippey	Member	U.S. Department of Education
Lisa A. Ritter	Member	Boles, Grove and Metzger
Diane M. Rubin	Member	Novogradac & Company LLP
Scott A Seasock	Member	Comm Bancorp, Inc.
Micheal T. Umscheid	Member	Harbinger, PLC

Même si l'AICPA précise que le projet de normes sur l'évaluation des risques en audit remonte en mille neuf cent quatre-vingt-dix-neuf (1999) et donc après aussi la « *Securities*

*Litigation Reform Act* » de mille neuf quatre-vingt-quinze (1995), le cours des choses a été accéléré par la faillite frauduleuse de la société d'**Enron** et le retrait de licence à la société d'audit **Arthur Andersen & Co.** qui en a suivi et bien la promulgation de la loi sur la réforme comptable et la protection de l'investisseur de deux mille deux (2002). Preuve en est que la norme SAS no. 99 portant sur la fraude qui faisait au départ du lot des normes sur l'évaluation des risques, a été précipitamment émise à part pour apaiser le climat orageux selon les termes de Lynford Graham [Lynford, G., in *California CPA Magazine*, (08/2007)]. Donc tous ces événements ont joué aussi leur rôle dans la construction des nouvelles normes sur l'évaluation des risques en audit qu'ils soient dus à l'erreur ou à la fraude.

Le discours du dix-sept (17) janvier l'an deux mille deux (2002) du Président de la SEC a joué en faveur de cette réforme de la profession comptable d'une manière générale. En effet, le président de la SEC avait appelé toutes les parties concernées à jouer pleinement leurs rôles pour qu'ensemble qu'elles puissent redorer l'image de la profession comptable aux Etats-Unis en stoppant justement le cercle vicieux [Harvey L. Pitt, *Speech of 01/17/2002*] que la profession comptable semblait entrer, cercle vicieux matérialisé par les séries de fraudes et les échecs d'audit qui allaient avec. En effet, ces échecs sont bel et bien le signe que les auditeurs peinaient à bien évaluer les risques dans les états financiers qu'ils soient ainsi dus l'erreur ou à la fraude. Comme nous l'avons souligné plus haut, les nouvelles fournissent justement des guides pour évaluer les risques qu'ils soient dus à l'erreur ou à la fraude [AICPA, *Official Releases*, in *Journal of Accountancy*, (05/2006)] et aider aussi l'auditeur à bien exécuter son audit.

Le rapport du PAE et ses recommandations notamment portant sur "*more specific and definitive guidance containing imperatives*", et "*far deeper understanding*" [Davis, A. C., (2006)], ont aussi joué un grand rôle dans les nouvelles normes d'évaluation des risques en audit. Certaines normes SAS finales reflètent bien aux égards certaines recommandations de ce rapport du PAE.

Le *Due Process* a aussi apporté son lot de contribution en permettant notamment de récolter les points de vue des différents répondants grâce à l'exposé sondage. On s'aperçoit finalement que le *due process* en tant qu'actant impliqué dans le processus de normalisation a joué un rôle considérable dans la construction des nouvelles normes d'évaluation des risques en audit. Nous sommes véritablement en présence d'une opération d'enrôlement et de mobilisation qui a permis non seulement à chaque actant de jouer un rôle dans le processus de construction des

nouvelles normes et ce faisant se mobiliser pour ces normes. Mobilisation qui a été renforcée par l'opération de rallongement du réseau (ou intéressement des nouveaux réseaux) par l'AICPA.

## V. Intéressement :

Cette opération d'intéressement ou du rallongement du réseau qui a porté le projet de normes concernant l'évaluation des risques en audit par l'AICPA, a été multiple. En effet, non seulement, le *Due Process* de l'ASB en tant qu'en tant que la procédure d'élaboration des normes, a offert l'occasion à toute entité de participer à l'exposé sondage en faisant un commentaire par rapport aux normes proposées, mais aussi d'élargir le réseau à ces entités répondantes qui se sont exprimées en faveur des normes et celles dont les commentaires ont reçu des considérations de la part de l'AICPA dans les normes finales. A ce propos rappelons que, les études antérieures montrent que les organismes de normalisation tiennent généralement compte partiellement ou totalement des commentaires exprimés par certaines parties prenantes à l'exposé sondage [Hope et Briggs, (1982) ; Coombes et Stokes, (1985)]. Ainsi, Geiger (1989) qui a examiné chacune des 183 lettres à commentaires relatives à la norme SAS n° 58, arrive à la conclusion que plus de la moitié des préoccupations soulevées par les répondants à l'exposé, ont été prises en charge par l'ASB avant que la SAS finale soit émise. McEnroe et Martens (1998) pensent qu'il est difficile de dire que les lettres à commentaire soumises par les répondants n'ont pas d'influence sur le projet de normes.

Car justement, selon Brown(1981), l'organisme de normalisation peut : (1) soit tenir compte des préférences d'un groupe d'intérêt, (2) soit de trouver un compromis entre les différentes positions, (3) ou simplement de les ignorer complètement. Hussein et Ketz (1991) quant à eux, arrivent à la conclusion que les contraintes rendent impossible la domination du processus de normalisation par un seul groupe, et c'est ce qu'il leur fait dire que le système américain de normalisation est un système de pouvoir mixte (*Mixed Power System*). Au vu de ces conclusions des études antérieures, on peut véritablement dire que la porte, était ouverte à toute personne de prendre part à ces exposés sondages et ainsi être un actant du réseau. Cette idée est réconfortée d'ailleurs par le fait que l'ASB demande généralement aux personnes et organisations de faire-part de leurs points de vue et de leurs préoccupations bien sûr réfléchies et motivées pour une éventuelle prise en compte [AICPA, *Operating Policies*, p.2]. L'AICPA précise à cet effet que les procédures de fonctionnement de l'ASB sont faites de telle sorte que le grand public peut participer largement au processus d'élaboration et d'amélioration des

normes d'audit, de certification et de contrôle qualité et ce à travers une étude ouverte en temps opportun des questions d'audit, de certification et de contrôle qualité [AICPA, *Operationg Policies*, p.2].

Les nombreux rencontres organisées par l'ASB et ouvertes généralement au public à l'occasion des projets de normes sont aussi en plus donc de tous les points soulignés ci-dessus, des formes d'intéressement du public au réseau qui porte le projet de normes en question, et ainsi permettre de rallonger le nombre des actants qui soutiennent ces normes. Les opérations du rallongement du nombre des actants concernant les nouvelles normes d'évaluation des risques ne sont pas limitées à ces procédures classiques d'intéressement de l'ASB. En effet, compte tenu de l'importance de ces nouvelles normes d'évaluations des risques et après tous les événements que la profession d'audit venait de traverser (les séries noires de fraudes dans les grandes sociétés américaines comme par exemple : **Enron, WorldCom, Xerox, Peregrine Systems, Sunbeam, Adelphia, Tyco, Healthsouth, Global Grossing**) et l'ampleur des changements introduits dans l'évaluation des risques dans l'audit surtout pour les cabinets de taille modeste [Cheney, G., (2006)]. L'AICPA a beaucoup communiqué au tour de ces nouvelles normes. Ainsi plusieurs articles afférant à ces normes ont été publiés dans le *CPA journal* des différents Etats durant l'année deux mille six (2006) mais aussi les années d'après (2007, 2008, 2009). A titre d'exemple, le *California CPA Journal* a publié plusieurs articles sur les nouvelles normes en question. Beaucoup d'autres journaux ont publié des articles sur ces nouvelles normes comme par exemple : *Accounting today, Journal of Accountacy, Association Now, Accounting Technology, Journal of Government Financial Management, GAAS update Services, etc...*

L'AICPA a aussi proposé des sessions de formations spécialement dédiées à la compréhension et la mise en œuvre des nouvelles normes [Cheney, G., (2006)]. En plus, depuis que les nouvelles normes ont été émises, l'AICPA a continué à émettre des documents pour expliquer justement ces normes, comme par exemple c'est le cas des deux articles publiés intitulés respectivement « *Assessing and Responding to Risks in Financial Statements Audit : Part I* », et « *Assessing and Responding to Risks in Financial Statements Audit : Part II* ». En plus de ces deux articles, l'AICPA a produit beaucoup d'autres ressources sur les nouvelles normes d'évaluation des risques. Parmi ces ressources de publications, nous pouvons retenir les exemples suivants : *Auditor's Risk Assessment Process : Tacking the New Risk Assessment SASs, AICPA Audit Guide, Audit Sampling, Audit Risk Alert, Understanding the new Auditing Standards Related to Risk Assessment, COSO, Inernal Control over*

*Financial Reporting : Guidance for Smaller Public Companies, Risk Assessment Standards & Guidance Set, Risk Assessment Suite of Standards, Implementing the Risk Assessment Standards : An Advanced Analysis for Smaller Clients, Summary of the eight audit risk assessment standards, SAS nos. 104 – 111 [Journal of Accountancy, (01/2007), p.61].* Toutes ces ressources fournies par l'AICPA ont contribué à diffuser les nouvelles normes d'évaluation des risques en audit, à communiquer autour de ces nouvelles normes, mais aussi à favoriser l'intéressement des nouvelles entités à ces nouvelles d'évaluation des risques en audit. Ceci dit, toutes ces ressources de vulgarisation utilisées par l'AICPA peuvent véritablement être assimilées à la technologie littéraire de Boyle [M. Callon, B. Latour, et *al.*, (1991)].

En effet selon les auteurs de la sociologie de l'innovation, la création des faits de Boyle reposa sur trois (3) technologies à savoir : « (1) une technologie matérielle correspondant à la construction et l'utilisation de la pompe à air ; (2) une technologie littéraire par laquelle les phénomènes produits par la pompe furent communiqués à ceux qui n'avaient pas été les témoins directs ; et (3) une technologie sociale qui établit les conventions que les philosophes de la nature devraient employer dans leurs rapports mutuels et pour examiner les revendications de connaissances » [M. Callon, B. Latour, et *al.*, (1991), p.42]. En effet si les trois technologies incluaient les unes les autres, ils précisent tout de même que la technologie littéraire de Boyle correspond « aux moyens d'exposition qui permirent d'établir les faits et de mobiliser le consensus » [M. Callon, B. Latour et *al.*, (1991), p.42].

Si pour Boyle, l'ambition à travers la technologie littéraire était de permettre l'accès à sa machine en l'occurrence la pompe à air, pour l'AICPA, elle consistait à travers ses multiples ressources documentaires sur les nouvelles normes concernant l'évaluation des risques et citées ci-dessus, à diffuser aussi large que possible les nouvelles normes mais aussi de les rendre aussi large que possible compréhensibles et accessibles à un large public pas forcément de la profession comptable : académique et autres (utilisateurs des états financiers). Et là, l'ensemble de ressources documentaires de l'AICPA rentrent parfaitement dans l'esprit de la technologie littéraire de Boyle. Car justement, comme pour Boyle que pour l'AICPA, « traités durement, ils (les gens) étaient perdus pour la cause et la communauté dont la taille et le consensus validaient les faits » [M. Callon, B. Latour et *al.*, (1991), p.72]. A ce propos rappelons justement que, les faillites frauduleuses et le plus souvent les échecs d'audit qui les accompagnaient avaient (réf. **Enron**) terni l'image de l'audit au point que le public n'avait plus confiance à l'audit [Revsine, L., (2002) ; Bhattacharjee, S., et *al.*, (2005)] qui est pourtant

sensé avoir comme objectifs aux Etats-Unis, de « garantir aux investisseurs que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes, et que l'information est complète et juste » [Bhattacharjee, S., et *al.*, (2005), p.3] pour que les investisseurs issus de ce public s'attendent donc à encourir le risque d'investissement, mais pas le risque de l'information [Bhattacharjee, S., et *al.*, (2005)].

L'AICPA cherchait donc à restaurer la confiance chez le public (aussi large que possible et aussi réduit que possible aux investisseurs) au travers de sa technologie littéraire. Car justement, les normes professionnelles sont des éléments dans la confiance [Mayer et *al.*, (1995)], surtout lorsqu'elles sont censées améliorer la qualité de l'audit et l'évaluation des risques qu'ils soient dus à l'erreur ou à la fraude comme c'est le cas des nouvelles normes en question. Donc si de telles normes sont élaborées faut-il encore qu'elles soient bien connues ? Et comme la sociologie de l'innovation l'admet, ce ne sont pas les qualités intrinsèques de ces normes qui allaient les permettre de s'imposer, mais le réseau qui les ont portés et donc il fallait rallonger ce réseau aussi large que possible. Une des manières de ce rallongement a été donc pour l'AICPA, d'essayer de gagner la confiance du public au travers de l'ensemble de ses publications et communications au tour des nouvelles normes d'évaluation des risques.

## Conclusion Générale :

---

Au terme de notre analyse en sociologie de l'innovation qui nous permis de répondre à notre question de recherche à savoir : **Comment les normes SAS no. 104 – 111 se sont établies en tant que telles ?**, plusieurs contributions peuvent être mises en exergue. En effet, la sociologie de l'innovation nous a permis d'ouvrir et de reprendre toutes les controverses qui ont précédé les nouvelles normes SAS no. 104 – 111 portant sur l'évaluation des risques qu'ils soient dus à l'erreur ou à la fraude, car justement ce sont ces controverses « qui portent le sens et le contenu » [Amblard, H., et *al.*, (1991), p.137] de ces normes.

Ainsi, il nous a été possible de reconstruire le cheminement dont les normes en question ont fait l'objet, et cela nous a permis de saisir ce dont elles sont porteuses. A cet effet, nos résultats ont été concluants à plus d'un titre. Puisque, nous avons vu que les nouvelles SAS no. 104 – 111 sont en effet la réanimation d'un vieux projet qui remonte aux années mille neuf cent quatre-vingt-dix-neuf (1999) lorsque l'AICPA avait réuni la profession comptable (et d'audit) pour réfléchir sur certaines normes de base en audit suite au constat que les audits sont devenus de plus en plus centrés sur les risques d'un côté, et de l'autre côté le manque de guides sur la façon d'évaluer ces risques.

Nos résultats ont aussi montré que, la profession comptable à travers les grands cabinets d'audit qui sont en fait les laboratoires des « *best practices* » pour toute la profession [Ramirez, C., (2009)], avait élaboré à la fin des années quatre-vingt (80) et au début des années quatre-vingt-dix (90) ce qu'il convient d'appeler la quatrième génération dans l'approche d'audit [Davis, R., (1995)] : *Strategic Audit Approach* ou approche par le *business risk* dont justement les nouvelles normes SAS comportent plusieurs prémisses comme nous l'avons vu à travers l'analyse du contenu de ces nouvelles normes SAS.

Notre analyse a aussi montré que ce projet initié par l'AICPA est en fait la suite logique de la *Securities Litigation Reform Act of 1995* qui posait justement la responsabilité de l'auditeur quant à la détection des fraudes et des irrégularités dans l'audit des états financiers. Notre contribution a été aussi de montrer que cette date de mille neuf cent quatre-vingt-quinze (1995) correspondait à l'envolée des fraudes dans les états financiers des sociétés américaines cotées en bourses. Ainsi, ces fraudes sont passées de quatorze (14) en mille neuf cent quatre-vingt-quinze (1995), à quarante (40) en deux mille (2000) à la veille de la faille frauduleuse de la société **Enron** en décembre deux mille un (2001). Ce qui a suscité une

réaction brutale [Descheemaeker, (2003)] du législateur américain. La loi *Sarbanes-Oxley* qui en a résulté en deux mille deux (2002) portant sur la réforme de la profession comptable dont l'AICPA est l'icône et la protection des investisseurs dont justement les auditeurs sont censés rassurer à travers leurs audits dont aux Etats-Unis « l'objectif de l'audit consiste à garantir aux investisseurs que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes, et que l'information est complète et juste, les investisseurs s'attendent donc à encourir le risque d'investissement, mais pas le risque de l'information » [Bhattacharjee, S., et al., (2005), p.3]. Pour ce faire, nous avons soutenu que les nouvelles normes SAS sont censées jouer un grand rôle [Mayer, et al., (1995)] dans ce sens, surtout lorsqu'elles portaient sur l'évaluation des risques qu'ils soient dus l'erreur ou à la fraude comme c'est le cas justement des nouvelles normes SAS no. 104 – 111.

Nous avons vu par ailleurs que la loi *Sarbanes-Oxley* a eu beaucoup d'influences sur le projet des nouvelles normes SAS no 104 – 111 de l'AICPA dans un premier temps, et a permis de relancer dans un second temps le projet en question sur des nouvelles bases lorsque l'AICPA a eu la garantie que le PCAOB poursuivra sa propre voie sur la normalisation. Nos résultats ont aussi montré que le rapport du PAE a eu beaucoup d'influences sur les nouvelles normes qui comportent justement plusieurs de ses recommandations.

Il est aussi ressorti dans nos résultats que les nouvelles normes ont été préparées de concert avec l'IFA à travers l'IAASB et s'inscrivent ainsi dans la stratégie de convergence de l'ASB. Nous avons montré par ailleurs que l'AICPA a beaucoup communiqué autour des nouvelles normes. Ainsi, nous avons vu que plusieurs ressources ont été publiées par l'AICPA afin non seulement de faciliter la mise en œuvre effective des nouvelles normes, mais aussi de les relayer à un public aussi large que possible et ainsi élargir le réseau qui porte les nouvelles normes SAS no. 104 – 111.

Bien que la sociologie de l'innovation s'est montrée bien adaptée à notre question de recherche, et nous a permis de jeter un nouveau regard quant à la façon dont les nouvelles normes SAS no. 104 – 111 ont été construites et se sont établies en tant que normes, beaucoup de limites sont à souligner dans notre analyse. Premièrement, ces limites sont celles du cadre théorique qui entend toujours expliquer les faits en dehors d'eux-mêmes. En plus de cela, les auteurs de la sociologie de l'innovation sont souvent taxés d'un certain lyrisme littéraire et d'anthropomorphisme [Amblard, H., et al., (1991)]. Deuxièmement, une partie des limites de

notre analyse est due à notre méthodologie d'analyse : le choix de nos sources de données, notre interprétation des faits, donc notre subjectivité.

Toutefois, nous pensons que les perspectives de recherches futures en matière de la normalisation en audit surtout sur les questions de recherche liées à la construction des normes, sont prometteuses vu même qu'elles sont émergentes en matière de recherche comptable [Robson, K., (1993)]. En plus, il existe encore de nos jours peu de travaux empiriques sur le processus de normalisation de l'ASB [McEnroe et Martens, (1998)].

# Bibliographie Complète :

---

Abott, A. [1988], “The system of Professions”, *The University of Chicago Press*, Chicago.

Akrich, M. [1992], « Des réseaux vidéocom aux réseaux électriques : machines, gestion, marchés », *In : Ces réseaux que la raison ignore* (éd. B. Latour), Paris, L’Harmattan.

Alain B. et Colasse B., [2010], «Normalisation comptable Internationale : le retour du politique », *Comptabilité – Contrôle – Audit*.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2004], *Convergence Plan*, New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2003], Exposure Draft Proposed Statements on Auditing Standards *Sarbanes-Oxley Omnibus Statement on Auditing Standards*, (April), New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2006], *Official Releases*, *Journal of Accountancy*, (May), pp. 112 – 155.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2004], *Operating Policies*, New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1995], Proposed Statements on Auditing Standards No. 53: *The Auditor’s Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*, New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2002], Proposed Statements on Auditing Standards No. 99: *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2006], Proposed Statements on Auditing Standards No. 104 – 111: *Risk Assessment Standards*, (March), New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2008], *The CPA Letter*, (December), New York.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2009], *Volunteer Services Overview*, New York.

Amblard, H., Bernoux, P., Herreros et G., Livian, Y. F. [1991], « *Les Nouvelles Approches Sociologiques des organisations* », Paris, Seuil.

Arens, A. [1993], “An academic’s perspective of setting auditing standards, Mary Ball Washington Forum Series in Accounting Education”, In: Milton Usry (Ed.), Pensacola, University of West Florida, FL, pp. 36 – 47.

Bhattacharjee, S., Moreno, K. et Yardley, J. [2005], “Auditors as Underwriters: An Alternative Framework”, *International Journal of Auditing*, 9: 1 – 19.

Bonner, S. E., Palmrose, Z-V. et Young, S. [1998], “Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases”, *The Accounting Review* 73 (October): 503 – 532.

Bourqui, C. et Blumer, A. [2006], « La loi Sarbanes-Oxley : faits et conséquences », *Corporate Governance*, pp. 19 - 23,

Brown, P. [1981], “A descriptive analysis of select input bases of the Financial Accounting Standards Board”, *Journal of Accounting Research* 19 (1), pp. 232 – 242.

Burlaud, A. [2007], « Contrôle et Gestion », In : *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit* (éd. Bernard C.), Paris, Economica.

Callon, M. [1974 – 1975], « L’opération de traduction comme relation symbolique », *Incidence des rapports sociaux sur le développement scientifique et technique*, Paris, Maison des sciences de l’homme.

Callon, M. (éd.) [1988], « *La science et ses réseaux* », Paris, La Découverte.

Callon, M. et Latour, B. (éd.) [1991], « *La science telle qu’elle se fait* », Ed. Seuil, Paris

Carpenter, T.D. [2007], “Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99”, *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 5, pp. 1119 – 1140.

Carpenter, V. et Feroz, E. [1992], “GAAP as a symbol of legitimacy: New York’s decision to adopt generally accepted accounting principles”, *Accounting Organizations and Society* 17 (7), pp. 613 – 643.

Cheney, G. [2006], “ASB issues eight standards on audit risk assessment”, *Accounting today*, (April), pp. 14 – 15.

Clark, R. L. [2009], “Understanding the changes in Risk Assessment Standards”, *New York CPA Journal*, (July), pp. 48 – 51.

Coates IV., J. C. [2007], “The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act”, *Journal of Economic Perspectives* 21 (1), pp. 91 – 116.

Colasse, B. [2008], Les normes dans les organisations : modèles ou anti-modèles ? *In : Etats Généraux du management, Session 14*, (Octobre), Université Paris-Dauphine, Paris.

Colasse, B. [2009], « La normalisation comptable internationale », *In : Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit*, (éd. Bernard C.), Paris, Economica. Comment Letters [2005], *Risk Assessment Standards*, AICPA, New York.

Commission on Auditor’s Responsibilities (CAR) [1978], *Report Conclusions and Recommendations*, New York, NY: AICPA.

Coombes, R. J. et Stokes, D. J., [1985], Standard-setters’ responsiveness to submissions on exposure drafts: Australian evidence. *Australian journal of management* 10 (2): 31 – 45.

Davis, A. C. [2006], “Assessing risk: AICPA’s new risk assessment standards present a sea change for auditors”, *California CPA Journal*, (June).

Davis, R. [1995], “Time may be ripe for a “fourth generation” audit”, *Financial Times*, (10 August): p. 22.

Dubuisson, S. T. [2003], Approches par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro Spécial (Mai, 2003), pp. 249 – 268.

Defond, M. et Francis, J., [2005], “Audit research after Sarbanes-Oxley”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 24, pp. 5 – 30.

Descheemaeker, P. [2003], « Nouvelle régulation international des sociétés cotées : les principales dispositions du Sarbanes-Oxley Act of 2002 », *Bulletin Joly Sociétés*, (Janvier), pp. 5 – 11.

Dhaliwal, D. S. [1982], “Some economic determinants of management lobbying for alternative methods of accounting: evidence from the accounting for interest cost issue”, *Journal of business finance and accounting* 9 (2): 297 – 314.

- Dillard, J. et Jensen, D. [1983], “The auditor’s report: An analysis of opinion”, *The Accounting Review* 58 (4), pp. 787 – 789.
- Elliot, R. [2002], Twenty-first century assurance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (1), pp. 139 – 146.
- Feroz, E. H. et Hagerman, R. L., [1990], “Management compensation, insider trading and lobbying choice: the case of R&D”, *Australian journal of management* 15 (2): 297 – 314.
- Fogarty, J. A., Graham, L. et Schubert, D. R. [2006], “Assessing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit.” Auditors must leave a clear record in private company audits, *Journal of Accountancy*, (July), pp. 43 – 49.
- Fogarty, J. A., Graham, L. et Schubert, D. R. [2007], “Assessing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit: Part II”. Guidance for audit standards for nonissuers that took effect on or after December 15, 2006, *Journal of Accountancy*, (January), pp. 59 – 64.
- General Accounting Office (GAO) [1996], “The Accounting Profession: Oversight auditor independence and financial reporting issues”, Washington, DC: GAO.
- General Accounting Office (GAO) [2006], “Professional Standards Update No. 45”, (July).
- Geiger, M. [1989], “The new audit report: An analysis of exposure draft comments”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 8 (2), pp. 40 – 63.
- Haidan, L., Pincus, M. et Rego, S. O. [2004], “Market Reaction to Events Surrounding the Sarbanes-Oxley Act of 2002”, *Working Paper*, University of Iowa City.
- Haring, J. [1979], “Accounting rules and the accounting establishment”, *Journal of Business* 52 (4), pp. 507 – 514.
- Hayes, A. A. [2006], Sneaking a Peek: How the New Auditing Standards on Risk Assessment May Affect Fraud Huddles, *Journal of Government Financial Management*, pp. 68-70
- Hope, A. et Briggs, J. [1982], “Accounting policy making – some lessons from the deferred taxation debate”, *Accounting and business research* 12 (46): 83 – 96.
- Hussein, M. et Ketz, J. [1991], “Accounting standards-setting in the U.S. an analysis of power and social exchange”, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 10, pp. 341 – 366.

Jeppesen, K. K. [1998], “Reinventing auditing, redefining consulting and independence”, *The European Accounting Review* 7:3, pp. 517 – 539.

Johnson, S. B. et Messier, W. F. [1982], “The nature of accounting standards setting: an alternative explanation”, *Journal of accounting, auditing and finance* 5 (3): 195 – 213.

Kaplan, S. et Pany, K. [1992], “A study of public comment letters on the auditor’s consideration of the going concern issue (SAS 59)”, In: G.J. Previts, L.M. Partker, O. Johnson (Eds.), *Research in Accounting Regulation*, vol. 6, pp. 3 – 23.

Kinney, W. [1986], “Audit technology and preferences for auditing standards”, *Journal of Accounting and Economics* 8, 73 – 89.

Kinney, W. [2005], “Twenty-five years of audit deregulation and re-regulation: What does it mean for 2005 and beyond?” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (Suppl.), pp. 89 – 109.

Latour, B. [1992], « *Aramis ou l’amour des techniques* », Paris, La Découverte.

Latour, B. (éd.) [1992], « *Ces réseaux que la raison ignore* », Paris, L’Harmattan.

Laufer R. et Burlaud A. [1997], « Légitimité », In : *Encyclopédie de gestion* (éd. Simon Y. et Joffre P.), Paris, Economica, pp. 1754 – 1772.

Lemon, W. M., Tatum, K. W., et Turley, W. S. [2000], “Developments in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms, Monograph”, UK: *ABG Professional Information*.

MacArthur, J. B. [1988], “Some implications of auditor and client lobbying activities: a comparative analysis”, *Accounting and business research* 19 (73): 56 – 64.

Manson, S. et Zaman, M. [1999], “Lobbying the Auditing Practices Board: analysis of responses to the expanded audit report”, *Blackwell publishers Lld.*, pp. 11 – 34.

Marsh, H. [1988], Interview. *The Internal Auditor* 45 (2), pp. 34 – 39.

Martens, S. C. et McEnroe, J. E. [1991], “Interprofessional Struggles over definition: lawyers, accountants and illegal acts”, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 2, pp. 375 – 384.

- Martens, S. C. et McEnroe, J. E. [1998], “Interprofessional conflict, accommodation, and the flow of capital: the ASB securities industry and its lawyers”, *Accounting, Organizations and Society* 23 (4), pp. 361 – 376.
- Martens, S. et Stevens, K. [1993], “Positive accounting theory and the obligation for post-retirements benefits”, *Critical Perspectives on Accounting* 4 (3), pp. 275 – 295.
- Mayer, R. C., Davis, J. H. et Schoorman, F. D. [1995], “An integrative model of organizational trust”, *Academy of Management Journal*, vol. 20, pp. 709 – 734.
- McEnroe, J. E. [1993], “An analysis of comment integration involving SAS no. 54”, *Abacus* 29 (2), pp. 160 – 178.
- McEnroe, J. E. [1994], “An examination of voting behavior of the ASB”, *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* 9 (1), pp.117 – 147.
- McEnroe, J. et Martens, S. [1998], “An examination of the auditing standards promulgation process involving SAS No.69”, *Journal of Accounting and Public Policy* 17 (1998), pp. 1 – 12.
- McEnroe, J. E. et Pitman, M. K. [2003], “An analysis of the accounting profession’s oligarchy: the auditing standards board”, *Research in Accounting Regulation*, volume 16, pp. 29 – 44.
- McConnell, D. K. et Schweiger, C. H. [2007], “Implementing the New ASB Risk Assessment Audit Standards”, *California CPA Journal*, (June).
- McKee, A., Bell, T. et Boatsman, J. [1984], “Management preferences over accounting standards: A replication and additional tests”, *The Accounting Review* 59 (4), pp. 647 – 659.
- Mennicken, A. [2008], “Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice”, *Accounting, Organizations* 33 (2008), pp. 384 – 414.
- Moss Report Says SEC Should Set Accounting/Auditing Rules: FASBs Armstrong Issues Rebuttal, [1976]. *The Journal of Accountancy* 142 (6), pp. 27 – 28.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting, [1987], (*Treadway Commission*) Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

Oliphant, W. [1978], “*Report of the Special Committee of the AICPA to study the structure of the Auditing Standards Executive*”, New York: AICPA.

Panel on Audit Effectiveness (PAE) [2000], “*Report and Recommendations, Stamford*”, CT: Public Oversight Board.

Previts, G. J. et Merino, B. D. [1998], “A history of accountancy in the United States: the cultural significance of accounting”, *Columbus: Ohio State University Press*.

Puro, M. [1984], “Audit firm lobbying before the Financial Accounting Standards Board: an empirical study”, *Journal of accounting research* 22 (2), pp. 624 – 646.

Puro, M. [1985], “Do large accounting firms collude in the standard-setting process?” *Journal of accounting, auditing, and finance* 8 (3): 165 – 177.

Ramirez, C. [2009], « La sociologie de la comptabilité », *In : Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, et Audit* (éd. Bernard C.), Paris, Economica.

Revsine, L. [2002], “Enron: Sad but inevitable”, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 21, pp. 137 – 145.

Riad, A. [2007], « Les fondements de l’audit par les « Business risks » : Motivations professionnelles ou Raisons économiques », *Working paper*, Université Paul Verlaine – Metz.

Richard, B. [2008], “Ideological reactions to Sarbanes-Oxley”, *Accounting Forum* 32 (2008), pp. 114 – 124.

Richard, C. [2008], « L’audit est un gage de confiance », *In : Les idées reçues en management* (Ed. Pezet A. et S. Sponem), Paris, La Découverte, pp. 219 – 229.

Richardson, A. [1987], “Accounting as a legitimating institution”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, pp. 341 – 355.

Rioux, M. [2003], « A la rescousse du capitalisme américain : la loi Sarbanes-Oxley », *Observatoire des Amériques*, (Janvier).

Robson, K. [1993], “Accounting policy making and “interests”: Accounting for research and development”, *Critical Perspectives on Accounting*, 3 (1993), pp. 1 – 27.

Rouse, R.W. [2008], *In: The Journal of corporate accounting & finance*, (May - June).

Saul, R. S. [1996], “What ails the accounting profession?” *Accounting Horizons* 10 (2): 131 – 137.

Shelton, S. W., Koehn, J. L. et Sinason, D. [2009], “Influence of business risk assessment on auditors’ planned audit procedures”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Volume 13, Number 2, pp. 69 – 86.

Simonet, J., Bouchez, J. P., Joël, P. et Patrick, G. [2003], « *Le conseil : le livre du consultant et du client* », Paris, Organisations.

Stolowy H., Pujol E. et Molinari M. [2003], « Audit Financier et contrôle interne. L’apport de la loi Sarbanes-Oxley », *Revue française de gestion* 2003/6, n° 147, pp. 133 – 143.

Tatum, K. W. et Munter, P. [1998], “New standard on predecessor successor communication”, *California CPA Journal*, (April).

US Senate [1976], “The Accounting Establishment”, A staff study prepared by subcommittee on Reports, Accounting Management of The US Senate Committee on Governmental Operations, 94<sup>th</sup> Congress, 2<sup>nd</sup> Session, *Government Printing Office*, Washington, DC.

Vakkur, N. V., McAfee et R. P., Kipperman, F. [2010], “The unintended effects of the Sarbanes-Act of 2002”, *Research in Accounting Regulation* 22 (2010), pp. 18 – 28.

Wall street. Journal [2002], Business and Finance, “Congress is Moving to Impose Tough Penalties on Securities and Accounting-law violations”, (April 23).

Watts, R. et Zimmerman, J. [1978], “Towards a positive theory of the determination of accounting standards”, *The Accounting Review* 53 (1), pp. 112 – 134.

Wilks, T. et Zimbelman, M. [2004], “Decomposition of fraud-risk assessments and auditors sensitivity to fraud cues”, *Contemporary Accounting Research* 21 (Fall): 719 – 745.

Williams, P. et Frazier, K., McKee, A. [1990], “A comment on accounting method choice in the software industry”, *The Accounting Review* 65 (4), pp. 946 – 954.

Williams, P. et Frazier, K. [1991], “A case study of firm lobbying: Advice or consent”, *Critical Perspectives on Accounting* 2 (3), pp. 273 – 294.

Wolosky, H. W. [2007], “SAS Nos. 104 – 111”. Have dramatically changed the rule game, as auditors now need to follow a subjective risk-assessment approach, *A Sponsored Supplement to Accounting Technology and Accounting*, (January), pp. SR3 – SR6.

Wortmann, R. E. [2007], “Don’t Get Stuck Behind the Eight Ball: Master New Auditing Standards Now”, *Pennsylvania CPA Journal*, (Winter).

**Sites Web :**

*<http://www.sec.gov/news/speech/spch535.htm>*

*[http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants)*

*<http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/actu3.htm>*

## **Les Nouvelles Normes SAS no. 104 – 111 : Entre Normes et Innovation**

### **Résumé :**

Ce mémoire traite la question de recherche à savoir : **comment les normes SAS no. 104-111 se sont établies en tant que normes ?** En effet, une norme n'est pas une donnée naturelle, elle est plutôt construite d'où l'intérêt de cette question de recherche qui suppose de connaître à la fois le contenu des nouvelles normes SAS no. 104-111 et le micro et macro contextes qui ont vu naître ces normes. C'est justement ce que permet le cadre théorique choisi dans ce mémoire pour répondre à cette question de recherche, en l'occurrence la Sociologie de l'Innovation. Ainsi, la méthodologie d'analyse issue de ce cadre théorique dont l'originalité est généralement admise, a permis dans ce mémoire d'aboutir à des conclusions que les nouvelles normes SAS no. 104-111 se sont établies en tant que normes à travers des événements qui les ont précédés (*Strategic Audit Approach*, la loi *Sarbanes-Oxley* de 2002, la Création du PCAOB, le Rapport du PAE, Plan de convergence de l'ASB), et les réseaux qui les ont porté (IFA, GAO, les répondants de l'Exposé Sondage relatif aux normes en questions).

### **Mots-clés :**

SAS no. 104-111, Risk Assessment Standards, Normalisation, Normes, ASB, AICPA, Sociologie de l'innovation

## **New SAS no. 104 – 111: Between Standards and Innovation**

### **Abstract:**

This dissertation addresses the research question below: how new SAS no. 104-111 were established as standards? Indeed, a standard is not given naturally; it is rather built where the interest of this research question that requires knowing both the content of news SAS no. 104-111 and the micro and macro contexts that have created these standards. That's what makes the theoretical framework chosen in this dissertation to answer this question, in this case the Sociology of Translation. So, the methodology for analysis from this theoretical framework whose originality is generally accepted, has led in this paper to conclusions that the new standards SAS no. 104-111 were established as standards through the events that preceded them (*Strategic Audit Approach*, *Sarbanes-Oxley Act* of 2002, the creation of PCAOB, Report of PAE, ASB' Convergence Plan) and networks that carried them (IFA, GAO, Risk Assessment Standards' ED Respondents).

### **Key words:**

SAS no. 104-111, Risk Assessment Standards, Normalization, Standards, ASB, AICPA, Sociology of translation