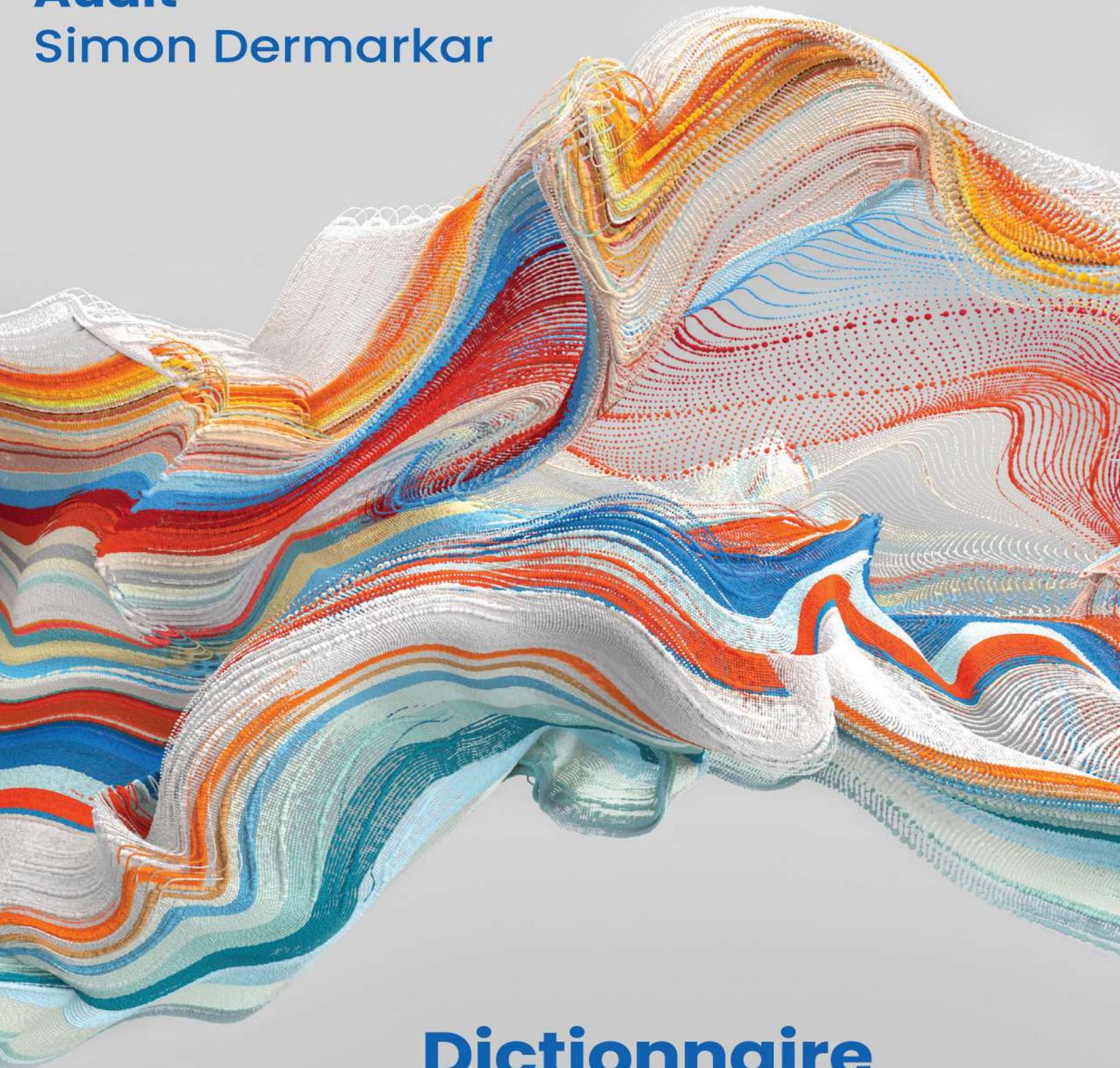


Audit
Simon Dermarkar



Lex Electronica
Volume 29-3

**Dictionnaire
de la
norme** Formaliser
l'informel

Sous la direction de
Vincent Gautrais

Notice importante : Le projet de *Dictionnaire de la norme* est initié et soutenu par la Chaire L.R Wilson en droit des technologies de l'information et du commerce électronique. La Revue scientifique *Lex Electronica* du Centre de recherche en droit public (CRDP) de l'Université de Montréal accueille ce projet en lui consacrant un dossier spécial ouvert. Outre la version numérique, le projet paraîtra également en format papier.

AUDIT

Simon DERMARKAR¹

*Simon DERMARKAR
Audit*

¹ Professeur agrégé - HEC Montréal

Table des matières

1. Introduction	1
2. Les défis de la profession	3
2.1 Les manquements relatifs à la protection des investisseurs	3
2.2 La vulnérabilité des compétences et de la relève des auditeurs	5
3. Discussion sur le potentiel de la profession d’audit	6
3.1 Changer la manière dont le travail est réalisé	7
3.2 Changer la nature de l’objet du travail d’audit	8
4. Conclusion	9

1. INTRODUCTION

[1] À l'origine, le terme audit, dérivé du mot latin *audire* qui signifie entendre, servait à faire référence à la coutume selon laquelle les comptes d'une entité faisaient l'objet d'un processus d'attestation réalisé par une tierce personne chargée de les recevoir et de les examiner (AJAO et al., 2016; HAWES, 1974). Selon cette coutume, l'auditeur entendait les comptes lui étant rapportés par un représentant de l'entité (souvent le comptable) et procédait à un examen oral visant à attester les renseignements qui y étaient compris (KUMAR, 2015). L'audit avait pour but de détecter et de prévenir la fraude ou les erreurs incluses dans les comptes afin d'offrir une certaine assurance aux parties intéressées (notamment, aux commerçants et aux collecteurs fiscaux) qui étaient susceptibles de prendre des décisions sur la base des comptes qui leur étaient communiqués (AJOA et al., 2016; KUMAR, 2015). Dès le début, le processus d'audit était fondamentalement lié au comportement des êtres humains puisqu'il s'enracine dans la façon dont nous écoutons et communiquons afin d'analyser, d'observer et de prendre les meilleures décisions (AJOA et al., 2016).

[2] Bien que l'origine historique de l'audit ne soit pas précisément documentée (LEE, 1994), certains des écrits les plus anciens s'y rapportant ont été créés dans la vallée mésopotamienne du Moyen-Orient vers 4000 av. J.-C. (KEISTER, 1965) et ressemblaient à des registres commerciaux établis pour rendre des comptes de biens physiques par des inscriptions gravées sur des tablettes d'argile (STETTLER, 1994). L'histoire de l'audit, intimement liée à celle de la comptabilité (KUMAR, 2015), se serait profondément métamorphosée au fil du temps pour aboutir à un point culminant avec le développement et la mondialisation de l'économie moderne (TANKO, 2011).

[3] C'est à la suite de la révolution industrielle du 18^e siècle que l'audit a grandement et rapidement progressé (AJAO et al., 2016; KUMAR, 2015; TECK-HEANG et ALI, 2008). Plusieurs raisons expliquent cette progression dont, notamment, l'établissement de grandes entreprises industrielles et commerciales ainsi que la croissance importante de leurs opérations de production (BROWN, 1962; ABDEL-QADER, 2002) et de leurs besoins de capitaux (TECK-HEANG et ALI, 2008). Pour encadrer les apports de capitaux requis au financement de leurs activités, les entreprises établissaient des sociétés par actions permettant notamment de séparer leurs titres de propriété et leur gestion (KUMAR, 2015). Ces apports provenaient d'un nombre grandissant de petits investisseurs qui pouvaient se retrouver dans des situations vulnérables puisque les marchés boursiers ne faisaient pas l'objet de réglementation et étaient souvent hautement spéculatifs (TECK-HEANG et ALI, 2008). Il devenait évident que des mécanismes devaient être instaurés pour protéger ces investisseurs (PORTER et al., 2005) et ainsi, le moment semblait propice pour l'institutionnalisation de la pratique d'audit (BROWN, 1962).

[4] Le *Joint Stock Companies Act*, adoptée par le Royaume-Uni en 1844, serait la première législation imposant aux entreprises assujetties une obligation périodique de produire un rapport financier et de soumettre celui-ci à un processus d'audit (KUMAR, 2015; TECK-HEANG et ALI, 2008). Cette obligation a évolué en vertu des devoirs d'information continue des entreprises qui ont fait en sorte que les rapports financiers

audités devaient également faire l'objet d'une communication auprès des investisseurs susceptibles d'en faire une utilisation pour supporter leurs processus décisionnels (TECK-HEANG et ALI, 2008).

[5] N'étant généralement pas impliqués dans la gestion quotidienne des activités des entreprises, les investisseurs font face à des défis continuels découlant de la théorie de l'agence (EISENHARDT, 1989). Cette théorie permet d'expliquer l'importance économique des obligations d'information continue – dont la communication des états financiers audités – en identifiant les tensions inhérentes à la relation dans laquelle une partie (le principal) délègue du travail à une autre partie (l'agent), chargée de l'exécution de ce travail (EISENHARDT, 1989). Notamment, l'investisseur (le principal), fournisseur des capitaux nécessaires à la réalisation des activités d'une entreprise, délègue à la direction (l'agent) la gestion optimale des capitaux alloués. L'investisseur se trouve dans une position où il lui est difficile de vérifier le travail effectué par la direction, de valider l'adéquation de son comportement, de détecter d'éventuels conflits d'intérêts ou encore d'évaluer les différences pouvant exister entre son appétit personnel pour le risque et celui de la direction (EISENHARDT, 1989). L'actionnaire est alors confronté à ce que la théorie de l'agence définit comme une asymétrie d'information. Pour atténuer cette asymétrie, les obligations d'information des émetteurs assujettis – comprenant la transmission aux actionnaires des états financiers ayant fait l'objet d'un audit par un auditeur indépendant – se sont largement répandues et constituent aujourd'hui un mécanisme central au bon fonctionnement des marchés des capitaux et à la stabilité des systèmes financiers contemporains (PORTER et al., 2005; TECK-HEANG et ALI, 2008).

2

[6] Parallèlement à son processus d'institutionnalisation, l'objectif de l'audit s'est lentement écarté de l'unique perspective de détection et de prévention des fraudes ou des erreurs pour tendre vers une portée plus englobante de l'exactitude et de l'image fidèle des renseignements – notamment les états financiers – qui sont présentés par une entreprise (KUMAR, 2015). Alors qu'à l'origine la pratique de l'audit était guidée en fonction des décisions des tribunaux, elle est aujourd'hui – tout comme pour la comptabilité – encadrée par un ensemble de normes amplement développé (PORTER et al., 2005) et souvent mis en œuvre, exclusivement, par des membres de la profession comptable (BROWN, 1962). Bien que chaque pays établisse ses propres organes de normalisation en comptabilité et en audit, il est indéniable qu'au cours des dernières décennies, en réponse à la mondialisation des marchés de capitaux et de l'économie, une fonction de normalisation importante à l'échelle internationale s'est matérialisée (GOSELIN et al., 2023). Pour la comptabilité, cette coordination internationale passe par l'*International Financial Reporting Standards* (IFRS) Foundation, au sein de laquelle l'*International Accounting Standards Board* (IASB) se consacre à l'élaboration et à la publication de normes comptables de haute qualité, reconnues et adoptées à l'échelle internationale (GOSELIN et al., 2023). Pour l'audit, c'est l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) qui cherche notamment à promouvoir la convergence internationale des normes d'audit. En fonction de ces dernières, le but de l'audit est désormais d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers (préparés selon les normes comptables applicables) inspirent aux utilisateurs susceptibles de prendre des décisions en se fondant sur ceux-ci (CPA CANADA, 2024).

2. LES DÉFIS DE LA PROFESSION D'AUDIT

2.1. LES MANQUEMENTS RELATIFS À LA PROTECTION DES INVESTISSEURS

[7] En ce qui concerne la préparation des états financiers, notons que les membres de la direction des entreprises ont souvent été accusés de procéder à de la « gestion des résultats », ce qui implique une intervention délibérée ou une manipulation à l'égard du processus et du contenu des divulgations d'informations faites aux investisseurs (SCHIPPER, 1989). En plus d'engendrer une distorsion potentiellement négative dans les divulgations qui servent à la prise de décision des investisseurs (JIRAPORN et al., 2008), une telle gestion des résultats est susceptible de permettre aux préparateurs des états financiers, notamment aux membres de la direction d'une entreprise, d'obtenir un avantage indu plutôt que de contribuer au fonctionnement neutre et optimal des marchés des capitaux (HEALY et PALEPU, 1993; SCHIPPER, 1989). Considérant que de tels avantages seraient ainsi tirés au détriment des investisseurs qui subiraient les impacts négatifs stipulés par la théorie de l'agence et l'asymétrie informationnelle qui en découle, une telle gestion des résultats affecte inévitablement l'objectif de l'audit qui cherche à accroître le niveau de confiance des investisseurs face aux divulgations faites par les entreprises (HEALY et PALEPU, 1993).

[8] Pour sa part, le travail de l'auditeur à l'égard des états financiers a également suscité de nombreuses préoccupations. Bien que l'auditeur soit traditionnellement dépeint comme étant le « protecteur » des intérêts des utilisateurs des états financiers (BAXT, 1986), depuis plusieurs décennies et pour diverses raisons amplement documentées, de nombreuses critiques ont terni sa réputation et ont remis en question la qualité, la pertinence et même la raison d'être de son travail (CARNEGIE et NAPIER, 2010; DORON, 2009; ROGERS et al., 2005; TOMO, 2023; ZEFF, 2003).

[9] La dynamique souvent problématique entre le commercialisme et le professionnalisme – qui n'a pas tendance à disparaître (DERMARKAR et HAZGUI, 2022) – représente l'un des thèmes récurrents autour des discours relatifs à la dégradation de la réputation de la profession d'audit (GUO, 2016). Au cœur du travail des auditeurs, cette dynamique engendrerait des tensions entre, d'une part, leurs intérêts commerciaux notamment caractérisés par la rentabilisation et la prestation diversifiée des services offerts à leur clientèle et, d'autre part, leurs devoirs professionnels de préserver leur indépendance envers leurs clients ainsi que de veiller aux intérêts des investisseurs et au bon fonctionnement des systèmes de divulgations d'information au sein des marchés des capitaux (WYATT, 2004).

[10] Découlant notamment des tensions entre le professionnalisme et le commercialisme des auditeurs, de nombreuses critiques ont aussi été formulées par rapport au manque potentiel d'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité auditée et de son équipe de direction, ce qui est susceptible de compromettre la protection des intérêts des investisseurs dans le processus de l'audit (DE ANGELo, 1981; GENDRON,

2002; KAPLAN, 2004; WATTS et ZIMMERMAN, 1980). Bien qu'étant caractérisée comme l'une des problématiques les plus systématiques de la profession d'audit, les réformes proposées à cet égard sont jusqu'à présent considérées comme étant insuffisantes (COFFEE, 2019; DERMARKAR et al., 2023).

[11] En plus des problèmes relatifs aux tensions entre le commercialisme et le professionnalisme ainsi qu'à l'indépendance des auditeurs, la qualité et la pertinence de leur travail continuent également de susciter des débats (BADU et DUBIHLELA, 2024; DETZEN et GOLD, 2021). En 2012, alors que l'Institut canadien des comptables agréés² (ICCA) et le Conseil canadien sur la reddition³ [2] (CCRC) de comptes initiaient, en réponse à la crise financière mondiale de 2007-2008, un projet visant à établir des perspectives canadiennes sur l'amélioration de la qualité de l'audit, les leaders du projet soulignaient :

Although auditors were not seen as having caused corporate failures during the crisis, questions inevitably were raised about their role. People wondered how a bank could go under within a few months of receiving a “clean” audit opinion. Should the financial statements and audit report not have warned of dangers ahead? Were the financial statements credible? Why have an audit if it does not raise red flags about impending dangers? (ICCA et CCRC, 2012)

[12] La crise financière de 2007-2008 a ébranlé la société mondiale dans son ensemble et le silence des auditeurs a ravivé des questionnements quant à la pertinence de leur travail (SIKKA, 2009). Avec un nombre sans précédent d'institutions financières faisant faillite ou étant renflouées en urgence à cause de cette crise, les échecs de ces institutions ont provoqué une paralysie des marchés mondiaux du crédit, nécessitant des interventions gouvernementales à travers le monde (ERKENS et al., 2012). Plus récemment, Coffee (2019, p. 541) indique comment:

[S]candal after scandal rack the auditing profession on both sides of the Atlantic. [...] In the U.K., the Carillion debacle has prompted a House of Commons report characterizing the Big Four⁴ as a ‘cozy club incapable of providing the degree of independent challenge needed,’ [...] and the Financial Reporting Council (‘FRC’) has fined KPMG LLP (‘KPMG’) and PricewaterhouseCoopers LLP (‘PwC’) for poor audit work and censured KPMG’s poor audit quality [...]. In the U.S., several KPMG executives have been indicted for allegedly bribing officials at the Public Company Accounting Oversight Board (‘PCAOB’) to obtain confidential information about impending inspections by the PCAOB (and one has recently plead guilty). [...] Also in the U.S., the Department of Justice has recently opened a criminal investigation of General Electric’s accounting (which for over 109 years has been audited by KPMG). [...] On the civil side, the Federal

2 Notons qu'à partir de 2013, dans le cadre de l'unification de la profession comptable canadienne, l'Institut canadien des comptables agréés, l'Association des comptables généraux accrédités du Canada et la Société des comptables en management accrédités du Canada ont établi une nouvelle association nationale, soit CPA Canada.

3 Le Conseil canadien sur la reddition de comptes « est l'organisme de réglementation des cabinets comptables effectuant l'audit des sociétés ouvertes du Canada; il est chargé de la protection des intérêts du public investisseur » (tiré du site web de l'organisme, consulté le 27 mars 2024).

4 Le terme « Big Four » fait référence aux quatre plus grandes sociétés multinationales de comptabilité et de services professionnels dans le monde : Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (EY), et KPMG.

Deposit Insurance Corporation ('FDIC') successfully sued PwC for its failure to detect \$2.3 billion in fraud at Colonial Bank, an Alabama bank that failed after the 2008 crisis, and the trial court this year awarded \$625.3 million in damages against PwC [...]. Elsewhere, major scandals in South Africa and Denmark have badly tarnished the reputations of the Big Four in those countries. [...] None of the Big Four have escaped involvement in these still developing scandals.

[13] Alors que les échecs des organisations – notamment du secteur bancaire (FINANCIAL STABILITY BOARD, 2023) – n'ont pas cessé de s'accumuler, les manquements potentiels (et le silence) des auditeurs continuent d'y être associés (COFFEE, 2019; SHAH, 2023).

2.2. LA VULNÉRABILITÉ DES COMPÉTENCES ET DE LA RELÈVE DES AUDITEURS

[14] Plus récemment, sans avoir eu l'occasion d'alléger les fardeaux qui pèsent déjà sur sa réputation et sa raison d'être (COFFEE, 2019; DORON, 2023), la profession d'auditeur fait désormais face à de nouveaux défis en raison de la révolution engendrée par l'ère des données et la transformation numérique qui l'accompagne (DAN et al., 2022; POWER, 2024; TOMO, 2023; VOLLMER, 2019).

[15] En engendrant une redéfinition des compétences requises pour réaliser des audits, la transformation numérique de la profession a pour effet de remettre en question certaines des compétences traditionnelles des auditeurs tout en accordant plus d'importance et de prestige aux compétences relatives à l'analyse des données, à la compréhension des systèmes d'information et à l'utilisation d'outils technologiques sophistiqués pour réaliser le travail d'audit (SALIJENI et al., 2021; VOLLMER, 2019). Cela est susceptible d'exacerber les tensions qui existent déjà entre les spécialistes des technologies de l'information et les auditeurs financiers qui peinent à collaborer de façon optimale dans le cadre de missions d'audit où les expertises de chacun de ces groupes sont essentielles (AMYAR et al., 2019; BAUER et al., 2019). Par ailleurs, alors que la proportion du travail réalisé par les spécialistes des technologies de l'information gagne en importance, celle relative au travail d'audit traditionnel tend à être automatisée ou à requérir de plus en plus de connaissances en technologie qui ne sont pas forcément accessibles aux auditeurs (SALIJENI et al., 2021). En plus d'engendrer des enjeux identitaires auprès de ces derniers (BAUER et al., 2019), cela force les professionnels de l'audit à devoir développer de nouvelles compétences afin d'assurer la pertinence de leur travail en tenant compte des besoins changeants des organisations et de la société (POWER, 2024; VOLLMER, 2019).

[16] Par ailleurs, alors que la transformation numérique de la profession d'audit en est encore à ses premiers pas, force est de constater que la profession se retrouve plongée dans une autre crise, cette fois-ci en raison de la pénurie de la main-d'œuvre en comptabilité et en audit (BURKE et POLIMENI, 2023; GURCHIEK, 2023; LE, 2023). Bien que par le passé, la profession comptable ait démontré sa résilience face aux crises, les plus récentes difficultés relatives à la diminution de ses effectifs disponibles pour répondre aux besoins de la société représentent un défi méritant une attention toute particulière (LE, 2023).

[17] Il serait inexact de prétendre que les problèmes liés à la gestion de la main-d'œuvre soient nouveaux au sein de la profession des auditeurs. En effet, les problèmes de rotation du personnel, particulièrement dans les milieux des firmes professionnelles (et plus précisément dans le champ de l'audit), sont déjà bien établis, et ce, depuis plusieurs décennies dans la littérature (EY, 2023; DOLE et SCHROEDER, 2001). Les scandales qui ternissent l'image de la profession (DJATEJ, 2015; SMITH, 2005), la (trop) lourde charge de travail (GURCHIEK, 2023), et la faible rémunération en début de parcours professionnel (BURKE et POLIMENI, 2023; GURCHIEK, 2023; SMITH, 2005) sont quelques-uns des facteurs qui expliqueraient la rétention problématique – depuis plusieurs décennies – au niveau du personnel en milieux comptables.

[18] Alors que ces problèmes de main-d'œuvre concernaient des gens ayant choisi d'accéder à la profession comptable (NOURI et PARKER, 2020), une série d'enjeux relatifs à l'attractivité des programmes d'études en comptabilité professionnelle viennent également s'y ajouter. Selon des études et des sondages sur le sol américain, ces enjeux relatifs à la récente baisse significative des effectifs étudiants en comptabilité professionnelle seraient notamment expliqués par les lourdes exigences d'études supplémentaires requises, après l'obtention d'un diplôme de premier cycle universitaire, pour devenir comptable professionnel (ALBRECHT et SACK, 2000; BURKE et POLIMENI, 2023; DJATEJ, 2015; SMITH, 2005). Ces enjeux se manifestent à un stade antérieur au choix d'accéder à la profession et transforment alors le problème de rétention en un problème d'attraction. Plus encore, à ce problème d'attraction s'adjoint la situation démographique actuelle qui ampute progressivement le marché du travail de la main-d'œuvre expérimentée des baby-boomers (GURCHIEK, 2023).

[19] Paradoxalement, alors que la faible attractivité de la profession représente une source de préoccupation, la profession des comptables et des auditeurs serait dans une position privilégiée pour contribuer de façon exceptionnelle à la société et aux changements que celle-ci est en train de vivre (CARNEGIE, 2023).

3. DISCUSSION SUR LE POTENTIEL DE LA PROFESSION D'AUDIT

[20] L'intelligence artificielle (IA), accompagnée de toute la transformation numérique de la quatrième révolution industrielle (ROUHIAINEN, 2018), change le monde dans lequel nous vivons (Walsh, 2018). Alors que ce changement semble inévitable (BOZKURT, 2023), il doit être mieux compris (ROUHIAINEN, 2018) et, surtout, surveillé afin de pouvoir éventuellement être mieux encadré (REED, 2018). Alors que certains peuvent craindre l'IA (JOHNSON et VERDICCHIO, 2017), d'autres y voient de grandes opportunités (CAVE et KANTA, 2019). Il en va de même pour l'IA lorsqu'elle est appliquée à un domaine spécifique, comme à la comptabilité et à l'audit (HASAN, 2021).

[21] D'une part, certains pensent que l'IA remplacera les comptables (HASAN, 2021; PENG et CHANG, 2019), rendant généralement le domaine de la comptabilité moins attrayant, ou alors que l'IA obligera les comptables professionnels à emprunter un chemin particulièrement difficile pour l'adopter, ce qui pourrait à son tour aggraver la

charge de travail déjà considérée comme étant lourde et sous-payée pour de nombreux comptables professionnels (BURKE et POLIMENI, 2023; GURCHIEK, 2023). Cela serait, par ailleurs, susceptible d'exacerber le problème de la rétention du personnel dans les cabinets comptables et de décourager les jeunes générations d'étudier la comptabilité et l'audit ou de choisir la comptabilité professionnelle comme carrière prospective (DERMARKAR et al., 2024; HAZGUI et al., 2024).

[22] D'autre part, certains perçoivent l'IA comme une opportunité unique pour la profession de la comptabilité et de l'audit (HOLMES et DOUGLASS, 2022). Ci-dessous, une discussion en deux temps sera offerte quant à cette opportunité. Alors que, d'une part, l'IA aurait le potentiel de changer la manière dont le travail d'audit est réalisé, d'autre part, l'IA aurait également le potentiel de changer la nature des objets visés par le travail des auditeurs.

3.1. CHANGER LA MANIÈRE DONT LE TRAVAIL D'AUDIT EST RÉALISÉ

[23] Le changement dans la manière de réaliser le travail est particulièrement populaire, car il semble être le plus accessible pour tous les milieux de la comptabilité et de l'audit (SALIJENI et al., 2021). Ce genre de changement est attirant à mettre en œuvre en raison de la disponibilité des outils technologiques nécessaires (LEE et CASTERELLA, 2023) et du fait que l'utilisation de tels outils ne nécessite habituellement pas de changements dans les normes qui encadrent la pratique de la comptabilité et de l'audit (ALLES, 2015; KRAHEL et TITERA, 2015).

[24] Changer la manière dont le travail d'audit est réalisé concerne notamment le déploiement d'analyses de données plus sophistiquées, l'automatisation de diverses tâches et processus et l'amélioration de la connectivité avec les clients, les parties prenantes, les objets et leurs données respectives (SALIJENI et al., 2021). Il s'agit essentiellement d'ajouter ces fonctionnalités à la manière dont le travail est traditionnellement effectué par les auditeurs financiers. Toutes ces fonctionnalités ont la capacité d'améliorer la productivité ainsi que l'étendue et la profondeur des travaux des auditeurs, en plus de leur permettre de se concentrer sur des tâches à valeur ajoutée pour leurs clients (AUSTIN et al., 2021).

[25] Bien que ces changements puissent paraître accessibles, les membres de la profession comptable continuent d'y voir des défis (ALLES, 2020; SCHMIDT et al., 2020). L'un des principaux enjeux avec ces changements est la formation. Alors que les programmes d'enseignement universitaires en comptabilité et en audit ne sont pas suffisamment axés sur les technologies et les données (DERMARKAR et al., 2024), les formations d'accueil offertes par les firmes comptables sur les nouvelles technologies sont rarement adaptées aux spécificités du travail de la comptabilité et de l'audit (HAZGUI et al., 2024).

[26] Il semble y avoir un manque de coordination entre ce que les comptables et les auditeurs peuvent faire avec les nouvelles technologies et la formation qui est offerte pour promouvoir le déploiement de celles-ci (HAZGUI et al., 2024). En d'autres termes, les formations offertes aux auditeurs à propos des nouveaux outils (par exemple, Alteryx ou Power Bi) ont souvent une teneur générique et donc, elles sont souvent dépourvues d'applications concrètes aux domaines de la comptabilité et de l'audit. Plus

encore, ce sont les comptables et les auditeurs peu expérimentés et nouvellement arrivés sur le marché du travail qui sont contraints d'adopter ces nouveaux outils, puisque c'est souvent le travail des débutants qui est visé par les effets potentiellement bénéfiques de l'utilisation des nouvelles technologies (HAZGUI et al., 2024).

[27] Alors que la plus jeune génération de comptables est généralement enthousiaste à l'idée de la transformation numérique (DERMARKAR et al., 2024), le manque de coordination dans la façon dont ils sont formés pour adopter la transformation numérique leur cause des tensions et des frustrations, conduisant à un éventuel désengagement de la jeune main-d'œuvre et à leur désillusion quant à la pertinence de l'adoption de ces nouvelles technologies (HAZGUI et al., 2024).

3.2. CHANGER LA NATURE DE L'OBJET DU TRAVAIL D'AUDIT

[28] Dans le contexte de la transformation numérique de la profession comptable, nous avons abordé les occasions à saisir en ce qui concerne la manière de réaliser les audits des états financiers et allons maintenant examiner les opportunités relatives à l'expansion potentielle de la nature des objets visés par le travail des auditeurs. À cet égard, il importe de souligner qu'il n'est pas nouveau de dire que la pratique professionnelle d'audit s'étend bien au-delà des informations financières qui circulent au sein de la société.

[29] En effet, la théorie de la « société d'audit », proposée par Michael Power en 1999, explore spécifiquement l'importance de l'audit et des différents mécanismes de reddition de comptes qui en découlent. Power (1999) soutient que les audits sont devenus une caractéristique omniprésente des structures de gouvernance moderne, allant au-delà de l'audit financier traditionnel pour englober un large éventail d'activités, notamment la mesure de la performance, l'attestation de la conformité, la gestion des risques et l'assurance qualité. C'est ainsi qu'il conceptualise le phénomène de l'« explosion de l'audit » (POWER, 1999) pour indiquer la manière dont l'audit peut être réalisé à l'égard d'une multitude d'objets en fonction des besoins continuellement en évolution des parties prenantes et de la société.

[30] À la lumière de l'ère numérique qui déferle, Power (2022) indique comment sa théorie en lien avec l'explosion de l'audit nécessite d'être réadaptée au contexte actuel. Cette réadaptation doit prendre en compte l'omniprésence des données au sein de la société ainsi que des algorithmes qui en font une exploitation et qui, à différents égards, sont en train de redéfinir le découpage et le fonctionnement de la société (POWER, 2022, 2024). Cela engendre aussi une redéfinition de ce que signifie la performance et de la manière dont on peut procéder à son évaluation ou à son audit (POWER, 2022). Plus encore, la traçabilité, caractéristique essentielle du processus d'audit (POWER, 2021), prend de nombreuses formes en puisant dans des sources de données au-delà des frontières organisationnelles traditionnelles et en engendrant ainsi une remise en question fondamentale quant au périmètre comptable d'une entité (POWER, 2024). Tout cela pousse Power (2024, p. 4) à questionner: « are we undergoing a radical epistemic shift in the way we know persons, organizations and economies? » Comment peut-on alors imaginer l'audit dans un monde où la réponse à sa question serait affirmative ?

[31] Premièrement, les auditeurs peuvent contribuer en offrant une assurance relativement à un aspect particulièrement important de l'ère numérique : les données (ALSGHAIER et al., 2017; KUMAR et al., 2014). Les données sont souvent désignées comme le carburant de l'IA, de l'analyse de données ainsi que de nombreux autres aspects liés à la quatrième révolution industrielle. Sans données appropriées, des analyses correctes et des processus sécuritaires pilotés par l'IA ne sont pas possibles et peuvent même représenter un danger. La qualité et la fiabilité des données sont plus importantes que jamais dans la quête d'adopter l'IA et la révolution numérique qui l'accompagne. Avec leurs compétences, les auditeurs sont particulièrement bien placés pour contribuer à la gouvernance des données au sein des organisations et de la société. Ils peuvent devenir des acteurs clés dans les processus menant à la cartographie des flux de données au sein et autour des organisations ainsi que dans les processus permettant la gestion des risques et la mise en place de contrôles liés aux données. Finalement, ces différents processus pourraient faire l'objet de missions d'audit afin que les auditeurs puissent offrir aux parties intéressées une assurance à leur égard.

[32] Deuxièmement, les auditeurs peuvent également contribuer à ce qui est réalisé avec les données en offrant une assurance à l'égard des codes informatiques ou des infrastructures au sein desquelles les données sont exploitées (POWER, 2022, 2024). Que ce soient les processus concernant leur implantation et leur opérationnalisation, l'évaluation des risques concernant leur déploiement, et la gouvernance générale englobant ces codes et infrastructures, les auditeurs professionnels peuvent considérer les contrôles internes pertinents sous-jacents à ceux-ci comme des objets de leurs missions d'audit.

[33] De telles missions d'audit constituent un changement important dans la nature des objets visés par le travail des auditeurs. Ce changement engendre ainsi la redéfinition du périmètre professionnel des auditeurs en rapatriant l'application de leurs compétences à de nouveaux phénomènes pour lesquels la société serait en quête d'assurance.

4. CONCLUSION

[34] Dans cet article, nous avons discuté de l'audit des états financiers, de son origine ainsi que des enjeux au niveau de la réputation et de la raison d'être des auditeurs financiers. Nous avons également abordé les défis contemporains auxquels les auditeurs sont confrontés, notamment l'évolution des compétences requises pour réaliser leur travail à l'ère du numérique ainsi que les enjeux de rétention et d'attraction au sein de la profession comptable. Finalement, nous avons discuté des avenues prospectives de la profession d'audit à la lumière de la transformation numérique pour indiquer comment en plus de changer la manière de réaliser le travail d'audit, cette transformation pourrait aussi changer la nature même des objets visés par le travail d'audit.

[35] Les auditeurs ont des compétences qui leur permettraient de contribuer de façon exceptionnelle à l'ère des données et du numérique qui prend place au sein de notre société moderne. Malgré le fait que la transformation numérique comporte un ensemble d'opportunités pour la profession comptable, paradoxalement, la profession se trouve

aussi dans une situation particulièrement difficile par rapport à la rétention et au recrutement des membres au sein de la pratique de l'audit.

[36] Dans ce contexte, les motifs à l'adoption d'un code par une entreprise ne sont point juridiques. Les facteurs présidant l'élaboration des codes sont multiples et se prêtent à quelques classifications.

[37] Selon Dante D'Egidio, vice-président, pour les Amériques, de la grande firme comptable EY:

La communauté étudiante doit comprendre que la valeur apportée par les comptables commence par une expertise technique approfondie, mais s'étend bien au-delà. Nous apportons au conseil d'administration et à la haute direction une perspective indépendante et objective que les dirigeants d'entreprise peuvent utiliser pour gérer les risques et planifier leur croissance. Tandis que nos équipes réalisent des audits de haute qualité qui apportent confiance aux investisseurs et aux marchés des capitaux, la profession est également en mesure de fournir assurance et confiance sur un plus large éventail de mesures financières et non financières qui comptent de plus en plus pour les investisseurs. (EY, 2023)

[38] Les universités qui forment les futures générations de comptables professionnels ont un rôle à jouer dans la communication de tels messages ainsi que dans l'inculcation des compétences requises aux comptables et aux auditeurs pour répondre aux besoins en évolution de la société. Les programmes d'enseignement en comptabilité doivent être profondément réexaminés afin d'y inclure l'expansion qui s'opère à l'égard de la nature des objets visés par le travail des auditeurs ; cela pourrait représenter une avancée dans le soutien à la profession comptable pour l'aider à redevenir plus attirante.



BIBLIOGRAPHIE

ABDEL-QADER, W. *An evaluation of the international auditing standards and their application to the audit of listed corporations in Jordan*. 2002, Unpublished Doctoral Thesis, University of Western Sydney, Australia.

AJAO, O. S., OLAMIDE, J. O., et TEMITOPE, A. A. "Evolution and development of auditing." 2016, *Unique Journal of Business Management Research*, V3, N1, p. 032-040.

ALBRECHT, W., et R. SACK. *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*. Sarasota, FL: *The American Accounting Association*, 2000.

ALLES, M. G. "Business Process "De-Engineering": Establishing the Value of the Human Auditor in an Automated Audit System." 2020, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, V17, N1, p. 43. <https://doi.org/10.2308/jeta-52687>

ALLES, M. G. "Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession". 2015, *Accounting Horizons*, V29, N2, p. 439-449.

ALSGHAIER, H., AKOUR, M., SHEHABAT, I., et ALDIABAT, S. "The importance of big data analytics in business: a case study." 2017, *American Journal of Software Engineering and Applications*, V6, N4, p. 111-115.

AMYAR, F., HIDAYAH, N. N., LOWE, A., & WOODS, M. "Investigating the backstage of audit engagements: the paradox of team diversity." 2019, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, V32, N2, p. 378–400. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2016-2666>

AUSTIN, A. A., CARPENTER, T. D., CHRIST, M. H., et NIELSON, C. S. "The Data Analytics Journey: Interactions Among Auditors, Managers, Regulation, and Technology." 2021, *Contemporary Accounting Research*, V38, N3, p. 1888–1924. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12680>

BADU, J., et DUBIHLELA, J. (2024). "The Effect of Recurrent Deficiencies in PCAOB Inspections on Audit Quality within the Big Four Audit Firms in South Africa". 2024, *Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting*, V4, N6, p. 698-712.

BAUER, T. D., ESTEP, C., et MALSCH, B. "One Team or Two? Investigating Relationship Quality between Auditors and IT Specialists: Implications for Audit Team Identity and the Audit Process." 2019, *Contemporary Accounting Research*, V36, N4, p. 2142–2177. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12490>

BAXT, R. *The Modern Company Auditor: A Bloodhound without Teeth or a Watchdog without Eyes*. Osgoode Hall LJ, 1986.

BOZKURT, A. "Generative artificial intelligence (AI) powered conversational educational agents: The inevitable paradigm shift." 2023, *Asian Journal of Distance Education*, V18, N1.

BROWN, R.G. "Changing audit objectives and techniques." 1962, *The Accounting Review*, V37, N4, p. 696-703.

BURKE, J. A., et POLIMENI, R. S. "The Accounting Profession Is in Crisis - A Partial Solution to the Shortage of Accountants." *The CPA Journal*, 2003.

CARNEGIE, G. D. "Accounting through the eyes of a witness, 1973–2022." 2023, *Accounting Historians Journal*, V50, N1, p. 1–8. <https://doi.org/10.2308/AAHJ-2022-023>

CARNEGIE, G. D., et NAPIER, C. J. "Traditional accountants and business professionals: portraying the accounting profession after enron." 2010, *Accounting, Organizations and Society*, V35, N3, p. 360–376. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.09.002>

CAVE, S., et KANTA, D. "Hopes and fears for intelligent machines in fiction and reality." 2019, *Nature machine intelligence*, V1, N2, p. 74-78.

COFFEE, J. C. "Why do auditors fail? What might work? What won't?" 2019, *Accounting and Business Research*, V49, N5, p. 540–561. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611715>

CPA CANADA, *NCA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, 2024, par. 3.

DAN, M. C., CONSTANTIN, A. I., ANIȘOARA, D., MIHAELA, D. C., MARILENA, C. U., SORINA, G. S., et VIOLETA, S. "Digitization of accounting: the premise of the paradigm shift of role of the professional accountant." 2022, *Applied Sciences*, V12, N7. <https://doi.org/10.3390/app12073359>

DE ANGELO, L. E. "Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation". 1981, *Journal of Accounting and Economics*, V3, N2, p. 113–127.

DERMARKAR, S., BAUDOT, L., et HAZGUI, M. "A Glimpse Into the Innovative Landscape of the Accounting Profession From the Perspective of Future Accountants. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4713972>, working paper, 2024.

DERMARKAR, S., et HAZGUI, M. "How auditors legitimize commercialism: A micro-discursive analysis." 2022, *Critical Perspectives on Accounting*, V83.

DERMARKAR, S., SAMSONOVA-TADDEI, A., et GENDRON, Y. "Mythmaking in audit regulation: the Canadian initiative on 'enhancing audit quality'". 2023, *Accounting and Business Research*, p. 1–28, <https://doi.org/10.1080/00014788.2023.2278727>.

DETZEN, D., et GOLD, A. "The different shades of audit quality: A review of the academic literature". 2021, *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, V95, N1/2, p. 5-15.

DJATEJ, A., CHEN, Y., ERIKSEN, S., et ZHOU, D. "Understanding student's major choice in accounting: An application of the theory of reasoned action." 2015, *Global Perspectives on Accounting Education*, V12, p. 53-72.

DOLE, C., et SCHROEDER, R. G. (2001). "The impact of various factors on the personality, job satisfaction and turnover intentions of professional accountants." 2001, *Managerial Auditing Journal*, V16, N4, p. 234–245. <https://doi.org/10.1108/02686900110389188>

DORON, M. E. "Reputation and commercialism: did accounting have a golden age? the us audit profession 1929-1990." 2023, *Journal of Accounting and Public Policy*, V42, N4. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107119>

DORON, M. E. "The end of the disinterested profession: the American institute of certified public accountants and the union corruption scandals, 1957-62". 2009, *Accounting History*, V14, N3, p. 221–234.

EISENHARDT, K. M. "Agency theory: an assessment and review". 1989, *The Academy of Management Review*, V14, N1, p. 57-74.

ERKENS, D. H., HUNG, M., et MATOS, P. "Corporate governance in the 2007-2008 financial crisis: evidence from financial institutions worldwide". 2012, *Journal of Corporate Finance*, V18, N2, p. 389–411.

EY. How insights from Gen Z are helping to shape the accounting profession of the future, 2023.

FINANCIAL STABILITY BOARD. 2023 Bank Failures - Preliminary lessons learnt for resolution, 2023.

GENDRON, Y. "On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions". 2002, *Accounting, Organizations & Society*, V27, N7, p. 659–684.

GOSSELIN, J., MICHAUD, P., PLOUFFE, V., BROUSSEAU, C., DERMARKAR, S., LAVIGNE, B., BISTODEAU, A., CARON, A.-L., et MARTEL, M. *Comptabilité intermédiaire. Recueil théorique*, Chenelière éducation, 2023, chap. 1.

GUO, K. H. "The Institutionalization of Commercialism in the Accounting Profession: An Identity-Experimentation Perspective". 2016, *Auditing*, V35, N3, p. 99-117.

GURCHIEK, K. The CPA Shortage - Retiring Baby Boomers and expanding opportunities for newly minted financial professionals have employers scrambling to find qualified accountants. SHRM, 2023.

HASAN, A. R. "Artificial Intelligence (AI) in accounting & auditing: A Literature review." 2021, *Open Journal of Business and Management*, V10, N1, p. 440-465.

HAWES, D. W., "Stockholder Appointment of Independent Auditors: A Proposal." 1974, *Columbia Law Review*, V74, N1, p. 1–39.

HAZGUI, M., DERMARKAR, S., et TROTTIER-FORTIN, M. « La transformation numérique dans les Big four: où en sommes nous? » working paper, 2024.

HEALY, P. M., et PALEPU, K. G. "The effect of firms' financial disclosure strategies on stock prices". 1993, *Accounting Horizons*, V7, N1, p. 1-11.

HOLMES, A. F., et DOUGLASS, A. "Artificial intelligence: Reshaping the accounting profession and the disruption to accounting education." 2022, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, V19, N1, p. 53-68.

ICCA et CCRC. Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives—Initiative Overview, 2012.

JIRAPORN, P., MILLER, G. A., YOON, S. S., et KIM, Y. S. "Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective". 2008, *International Review of Financial Analysis*, V17, N3, p. 622–634. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2006.10.005>

JOHNSON, D. G., et VERDICCHIO, M. "AI anxiety." 2017, *Journal of the Association for Information Science and Technology*, V68, N9, p. 2267-2270.

KAPLAN, R. L. "The mother of all conflicts: auditors and their clients". 2004, *Journal of Corporation Law*, V29, N2, p. 363–383.

KEISTER, O. R. "The Mechanics of Mesopotamian Record-Keeping". 1965, *The National Association of Accountants Bulletin*, February, p. 18-24.

KRAHEL, J. P., et TITERA, W. R. "Consequences of Big Data and Formalization on Accounting and Auditing Standards." 2015, *Accounting Horizons*, V29, N2, p. 409-422.

KUMAR, D., KAMESH, D. B. K., et SYED, U. "A study on Big Data and its importance." 2014, *International Journal of Applied Engineering Research*, V9, N20, p. 7469-7479.

KUMAR, E. P., "Origin and Development of Auditing". 2015, *Paripex – Indian Journal of Research*, V4, I9, p. 43-46.

LE, A. "Accounting Rules and Accountants". 2023, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4666335>.

LEE, L., et Casterella, G. "A mental model approach to teaching database querying skills with SQL and Alteryx." 2023, *Journal of Accounting Education*, V64. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2023.100858>

LEE, T. *Corporate audit theory*. London: Chapman & Hall, 1994.

NOURI, H., et PARKER, R. J. "Turnover in public accounting firms: a literature review." 2020, *Managerial Auditing Journal*, V35, N2, p. 294–321. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2018-1823>

PENG, Y., et CHANG, J. S. "An exploration on the problems of replacing accounting professions by AI in the future." 2019, In *Proceedings of the 5th International Conference on Industrial and Business Engineering*, p. 378-382.

PORTER, B., SIMON, J. et HATHERLY, D. *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd, 2005.

POWER, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press, 1999.

POWER, M. "Afterword: Audit Society 2.0?" 2024, *Qualitative Research in Accounting and Management*, V21, N1, p. 2–6. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2022-0040>

POWER, M. "Modelling the microfoundations of the audit society: Organizations and the logic of the audit trail". 2021, *Academy of Management Review*, V46, p. 6–32.

POWER, M. "Theorizing the Economy of Traces: From Audit Society to Surveillance Capitalism". 2022, *Organization Theory*, V3, p. 1-19.

POWER, M. K., et Gendron, Y. "Qualitative research in auditing: A methodological roadmap." 2015, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, V34, N2, p. 147-165.

REED, C. "How should we regulate artificial intelligence?" 2018, *Philosophical Transactions of the Royal Society A: Mathematical, Physical and Engineering Sciences*, V376, N2128, 20170360.

ROGERS, R. K., DILLARD, J., et YUTHAS, K. "The accounting profession: substantive change and/or image management". 2005, *Journal of Business Ethics*, V58, N1–3, p. 159–176.

ROUHIAINEN, L. *Artificial Intelligence: 101 things you must know today about our future*, 2018.

SALIJENI, G., SAMSONOVA-TADDEI, A., et TURLEY, S. « Understanding How Big Data Technologies Reconfigure the Nature and Organization of Financial Statement Audits: A Sociomaterial Analysis." 2021, *European Accounting Review*, V30, N3, p. 531–555. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1882320>

SCHIPPER, K. "Earnings management". 1989, *Accounting Horizons*, V3, N4, p. 91–102.

SCHMIDT, P. J., CHURCH, K. S., et RILEY, J. "Clinging to Excel as a Security Blanket: Investigating Accountants' Resistance to Emerging Data Analytics Technology." 2020, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, V17, N1, p. 33. <https://doi.org/10.2308/jeta-52645>

SHAH, A. K. "US banking failures: the role of big auditors in another financial crisis." *The Conversation*, 2023.

SIKKA, P. "Financial crisis and the silence of the auditors". 2009, *Accounting, Organizations and Society*, V34, N6-7, p. 868–873. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.004>

SMITH, G. "Reversing the Decreasing Trend of Students Majoring in Accounting." 2005, *Managerial Auditing Journal*, V20, N4, p. 936-944.

STETTLER, H., "Accounting and auditing history: Major developments in England and the United States from ancient roots through the mid-twentieth century". 1994, *Auditing Symposium XII: Proceedings of the 1994 Deloitte & Touche/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, p. 007-044.

TANKO, M. *Audit Expectation Gap: The Trend to Close the Gap in the 21st Century*. Research commissioned by The Institute of Chartered Accountants of Nigeria (ICAN), 2011.

TECK-HEANG, L. et ALI, A.M. "The evolution of auditing: An analysis of the historical development". 2008, *Journal of Modern Accounting and auditing*, V4, N12, p.1.

TOMO, A. "Angry accountants': making sense of professional identity crisis on online communities." 2023, *Critical Perspectives on Accounting*, V95. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102483>

VOLLMER, H. "Accounting for tacit coordination: The passing of accounts and the broader case for accounting theory". 2019, *Accounting, Organizations and Society*, V73, p. 15–34. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.003>

WALSH, T. 2062: *The world that AI made*. Black Inc., 2018.

WATTS, R., et ZIMMERMAN, J. *The Markets for Independence and Independent Auditors*. Rochester, NY: University of Rochester, 1980.

WYATT, A. R. "Accounting Professionalism-They Just Don't Get It!" 2004, *Accounting Horizons*, V18, p. 45–54.

ZEFF, S. A. "How the u.s. accounting profession got where it is today: part ii." 2003, *Accounting Horizons*, V17, p. 267–286.2

