



Centre de Recherche en Gestion

Les Mesures du Développement des Cabinets d’Audit Internationaux :
Vers un Elargissement du Champ des Mesures par le Concept de Légitimité

Sana SAIDI SELLAMI

Janvier 2008

Cahier de recherche no. 2008 – 181



IAE de Toulouse
Place Anatole France – 31042 Toulouse Cedex
Tél : 05 62 30 34 21 – Fax : 05 61 23 84 33
E-mail : nicole.cassagne@univ-tlse1.fr

Les Mesures du Développement des Cabinets d'Audit Internationaux :

Vers un Elargissement du Champ des Mesures par le Concept de Légitimité

Sana SAIDI SELAMI
Allocataire-monitrice de recherche IAE de Toulouse
E-mail : saidisaidi2001@yahoo.fr

Centre de Recherche en Gestion-Toulouse
Institut d'Administration des Entreprises
Département Comptabilité, Contrôle
2 rue du Doyen Gabriel Marty - 31042 Toulouse cedex 9
Tél : 05 61 63 56 68 Fax : 05.61.63.37.98

Résumé

Notre article s'intéresse aux mesures du développement des cabinets d'audit internationaux. Ce phénomène est appréhendé à travers deux concepts distincts, à savoir le concept de « notoriété » et de « légitimité ». Dans la littérature, ces concepts sont approximés par des mesures économiques, sociales et culturelles.

Notre principal apport consiste à montrer que, au-delà des mesures économiques communément utilisées par les chercheurs et les praticiens, la mobilisation du concept de légitimité organisationnelle, issu de la typologie de Suchman (1995), permet de compléter le tableau des mesures du développement des cabinets d'audit internationaux.

MOTS-CLES : DEVELOPPEMENT, NOTORIETE, LEGITIMITE, MESURES ECONOMIQUES, MESURES SOCIALES ET CULTURELLES.

Abstract : Big Accounting Firms' Development Measures : Towards a Full Picture Measures by Legitimacy Concept.

The aim of this paper is to study the big accounting firms' development measures. These later are approximated by two concepts: the « awareness » and the « legitimacy ». In the literature, these two concepts are estimated essentially by economic, social and cultural measures.

Our main contribution is to display that, beyond economics measures commonly employed by academics and practitioners, applying the organizational legitimacy concept's, inspired from Suchman's (1995) typology, gives a full picture to the Big accounting firms' development measures.

KEYWORDS: DEVELOPMENT, AWARENESS, LEGITIMACY, ECONOMIC MEASURES, SOCIAL AND CULTURAL MEASURES.

Introduction

Le journal quotidien les Echos précise que KPMG SA, branche française du réseau KPMG, a réalisé un chiffre d'affaires avoisinant 757 millions d'euros au terme de son exercice 2006-2007. Ainsi, son chiffre d'affaires est en croissance de 5,6% par rapport à celui de 2005-2006 (Palierse, 2007). Ces constats révèlent que les cabinets d'audit internationaux¹ se développent sur le marché d'audit.

En économie et en sciences sociales, «...le développement...est un phénomène qualitatif, irréversible et qui ne peut s'observer que sur une longue période. On peut définir un processus de développement par la combinaison des changements touchant l'ensemble des structures économiques, sociales, culturelles et démographiques...» (Capul et Garnier, 2000, p. 124). Dans le cadre des grands cabinets d'audit, le développement est synonyme de l'évolution de leur part de marché, de leurs poids, de leur pouvoir et de leur puissance dans les différents milieux où ils opèrent. Dans ce sens, le développement des *Big* est mesuré par leur notoriété (Suddaby et al., 2007) et leur légitimité (Zeff, 1986 ; Russell et Glezen, 1984 ; De Beelde et al., 2003).

La notoriété des grands cabinets d'audit sur le marché d'audit, a été, traditionnellement, approximée par des instruments de mesure économique. Néanmoins, les grands cabinets d'audit s'impliquent dans différents environnements sociaux, culturels et politico-institutionnels. A titre d'illustration, les associés des *Big* participent dans le processus d'élaboration des normes IFRS (Dorucher et al., 2007). De même, ils influencent la promulgation des lois telles que la loi *Sarbanes-Oxley Act* (2002). De plus, les cabinets d'audit internationaux s'intéressent à l'enseignement et révisent les programmes de comptabilité et d'audit au sein des universités. Ils mettent en place des sessions de formation professionnelle afin d'initier les comptables aux pratiques internationales d'audit. Ces différents milieux confèrent aux grands cabinets d'audit une certaine légitimité.

Notre principal apport consiste à montrer que, au-delà des mesures économiques communément utilisées par les chercheurs et les praticiens, la mobilisation du concept de légitimité organisationnelle permet d'appréhender le développement des cabinets d'audit internationaux. Dans cette communication, nous centrons notre analyse sur les milieux sociaux et culturels.

¹ Pour désigner les cabinets d'audit internationaux, nous faisons référence aussi aux termes suivants : *Big* et grands cabinets d'audit.

Notre article s'articule autour de deux parties.

En premier lieu, nous présentons une synthèse de la littérature examinant les mesures économiques de la notoriété des grands cabinets d'audit. De plus, en se référant aux paradigmes des théories d'économie industrielle, nous proposons une classification des mesures économiques de la notoriété des *Big* sur le marché d'audit. Cette partie se conclut par l'énonciation d'un ensemble d'éléments de réponse à la question : « Pourquoi faut-il élargir la sphère des mesures du développement des *Big* ? ».

En second lieu, nous exposons le concept de légitimité organisationnelle issu de l'approche institutionnelle ainsi que celle stratégique de légitimation. Ensuite, nous présentons la typologie de Suchman (1995). Cette dernière constitue notre référence théorique permettant d'élargir la sphère des mesures pour englober de nouvelles mesures socioculturelles. Enfin, nous présentons, à partir de la littérature, des déterminants sociaux et culturels.

1. Mesure de la notoriété des *Big* : classification des instruments de mesure économique

D'après le grand dictionnaire terminologique, la notoriété est le « ... *degré de réputation d'une entreprise, d'une enseigne, d'une marque ou d'un produit auprès du public ...* ». Ainsi, mesurer la notoriété suppose que les chercheurs disposent des mesures de la réputation.

La réputation est un concept multidimensionnel (Herbig et al., 1994). En tant qu'organisation, un cabinet d'audit peut avoir différentes réputations basées sur des caractéristiques liées aux entreprises auditées et /ou aux cabinets d'audit, etc. (Moizer, 1997). Toutes ces dimensions permettent de mesurer la réputation globale qui traduit le logo organisationnel ou l'appartenance à une filiale (Moizer, 1997).

En audit, diverses recherches (De Angelo, 1981 ; Palmrose, 1988 ; Davis et Simon, 1992 ; Carey et Simnett, 2006 ; etc.) s'intéressent à la mesure de la réputation des cabinets d'audit. Ces études montrent que les mesures mobilisées sont réductibles et non exhaustives. Néanmoins, un consensus entre les chercheurs révèle que le différentiel de réputation des cabinets d'audit est approximé par leurs tailles (Moizer, 1997) ainsi que par le différentiel de réputation de leurs clients² (Stevens, 1981).

La taille des cabinets d'audit et/ou des entreprises auditées ne prennent généralement leur véritables sens que par rapport à un corpus théorique auquel ces mots se rattachent. Ce cadre théorique est celui que proposent les théories d'économie industrielle (Morvan, 1991). Elles

² Conformément aux cabinets d'audit, la mesure du différentiel de réputation des entreprises auditées est leur taille.

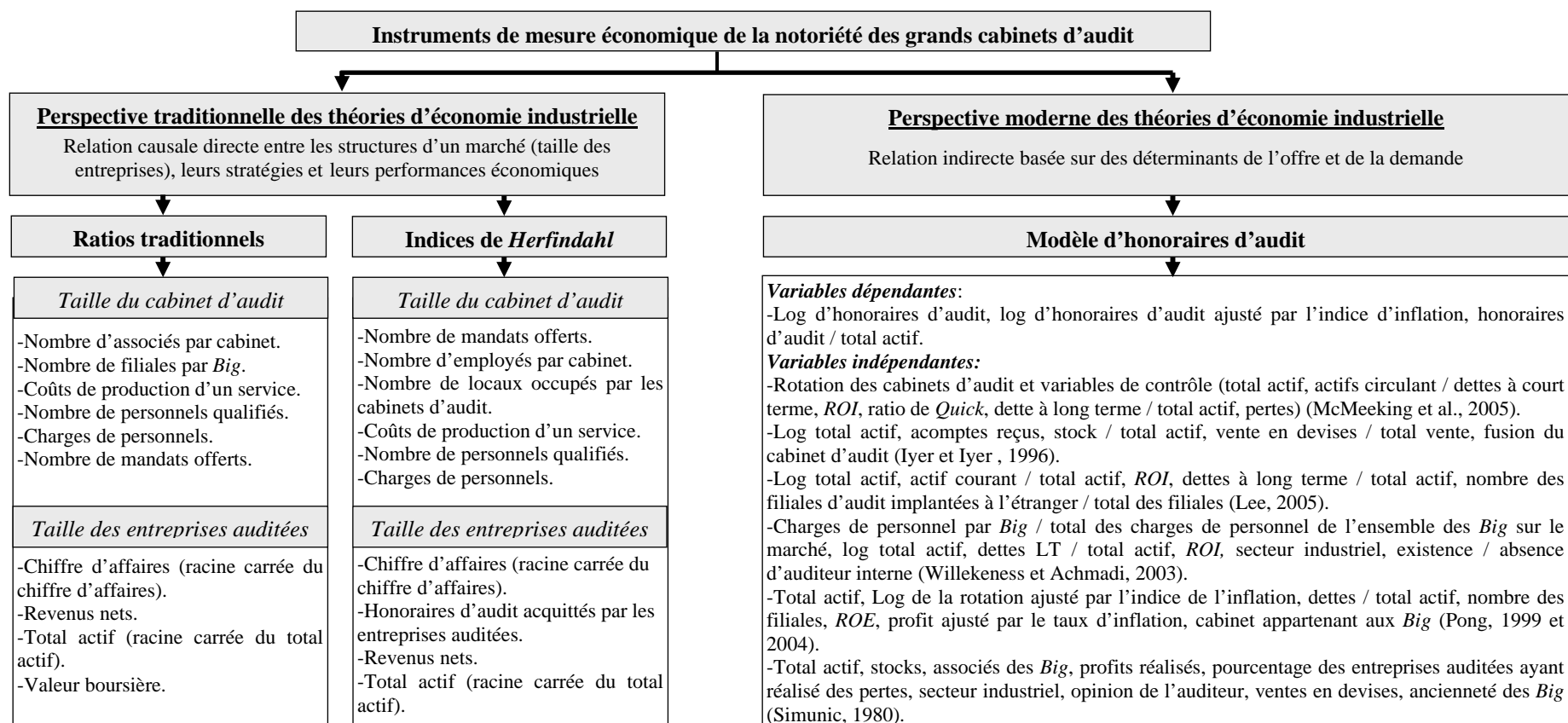
expliquent la variation de la taille et permettent de comparer ses conséquences avec la compétitivité des cabinets d'audit sur le marché d'audit (Beattie et al., 2003).

Au global, les économistes distinguent entre le paradigme traditionnel et le paradigme moderne issus des théories d'économie industrielle (Beattie et al., 2003). Dans notre cas, ces deux pendants sont adéquats pour expliquer une taille excessive des fournisseurs de services (Bain, 1956)³. De ce fait, sur la base de ces paradigmes, nous proposons une classification des instruments de mesure économique de la notoriété des cabinets d'audit internationaux. Ce choix rejoint la représentation des deux catégories de mesures proposées par McMeeking et al. (2005) dans le but de quantifier l'offre des services d'audit. Plus précisément, dans une première catégorie, nous présentons les ratios traditionnels et les indices d'*Herfindhal* calculés sur la base des caractéristiques liées au chiffre d'affaires, au nombre des entreprises auditées, etc. Ces mesures s'insèrent dans le cadre de la perspective traditionnelle des théories d'économie industrielle **(1.1)**. Dans une seconde perspective, nous exposons les modèles d'honoraires d'audit acquittés par les entreprises auditées. Ces modèles permettent de confronter les déterminants liés à l'offre et à la demande des services d'audit **(1.2)**.

Notre classification des instruments de mesure économique de la notoriété des grands cabinets d'audit se présente comme suit:

³ Cité dans Beattie et al. (2003, p. 3)

Figure 1: Classification des instruments de mesure économique de la notoriété des *Big*⁴



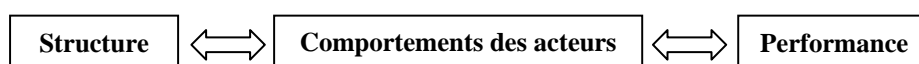
⁴Nous dégageons les instruments de mesure économique de la notoriété des *Big* à partir des études menées, dans le contexte américain, par Zeff et Fossum (1967), Rhode et al. (1974), Eichenseher et Danos (1981), Danos et Eichenseher (1982), Campbell et McNiell (1985), Tonge et Wootton (1991), Minyard et Tabor (1991), Wootton et al. (1994), Ivancevich et Zardkoohi (2000), Wolk et al. (2001). Dans le contexte britannique, nous nous référons aux études de Briston et Kedsle (1985), Moizer et Turley (1987 et 1989), Iyer et Iyer (1996), Peel (1997), Pong (1999), Beattie et al. (2003). En Belgique, nous citons l'étude d'Achmadi (2003). A Hong Kong, nous nous fondons sur la recherche de Lee (2005). Pour le Canada, la France, le Danemark, l'Allemagne, l'Hollande, la Grande Bretagne, l'Italie, la Suède et la Suisse, nous examinons la recherche de Choi et Zéghal (1999). Enfin, dans le contexte français, nous étudions les travaux de Piot (2005 et 2006) et de Gonthier-Besacier et Schatt (2007).

1.1. Instruments de mesure économique selon la perspective traditionnelle

Dans une perspective traditionnelle, les économistes industriels précisent l'existence de relations causales directes entre les structures d'un marché, les stratégies des entreprises sur ce marché et leurs performances économiques. En effet, les structures de marchés, fonction du nombre des prestataires de service, de leurs parts de marché et des structures des honoraires d'audit, influent sur les stratégies des firmes (Piot, 2006) qui traduisent les comportements des acteurs⁵ (Beattie et al., 2003).

Mobilisant ce cadre traditionnel, une panoplie de recherches (Eichenseher et Danos, 1981 ; Iyer et Iyer, 1996 ; Choi et Zéghal, 1999 ; etc.) étudie les effets des mégafusions des *Big* sur le marché d'audit. Pour ce faire, les auteurs recourent généralement à l'analyse de la structure du marché en se basant sur les ratios traditionnels et les indices de *Herfindhal* (Beattie et Fearnley, 1994). La figure n°2 illustre la relation directe entre la structure du marché, les comportements des acteurs et la performance.

Figure 2: Apports de la perspective traditionnelle d'économie industrielle



Source: Beattie et al. (2003, p. 14)

En faisant référence à la classification proposée, nous développons davantage les instruments de mesure économique de la notoriété des *Big* selon la perspective traditionnelle. Plus précisément, nous présentons les ratios traditionnels (1.1.1) et les indices de *Herfindhal* (1.1.2).

1.1.1. RATIOS TRADITIONNELS

Les ratios traditionnels de l'offre des services d'audit s'appliquent généralement pour approximer l'efficacité économique des cabinets d'audit internationaux. Il s'agit d'approximer les parts de marché en se référant soit à la taille des *Big*, soit à la taille des entreprises auditées. Pour mesurer la taille des cabinets d'audit, les chercheurs se réfèrent à des critères disparates et quantitatifs reflétant les ressources matérielles ou immatérielles des *Big*. En effet, Peel (1997) et Willekens et Achmadi (2003) calculent les ratios traditionnels exprimés en fonction des charges de personnels par *Big*. De plus, Suddaby et al. (2007) et Lee (2005) se basent sur le nombre de filiales par cabinet d'audit. Dans le contexte français, Piot (2005) repose sur le nombre de mandats offerts par les (*n*) plus grands cabinets d'audit. Bien que Wootton et al. (1994), McMeeking et al. (2005),

⁵ Selon Piot (2006), le comportement du marché se traduit en termes de politique de prix et politique de production, etc.

Ivancevich et Zardkoohi (2000), etc. recensent les honoraires acquittés par les entreprises auditées, Previts (1985)⁶, Allen et McDermott (1993)⁷, Zeff (2003b) et Suddaby et al. (2007) se basent sur les honoraires perçus par un cabinet d'audit international, traduction de sa notoriété. Plus précisément, il s'agit de la proportion du revenu lié à un service par la totalité des revenus perçus par un *Big*.

Par ailleurs, dans le but d'appréhender le poids économique des *Big*, d'autres chercheurs (Zeff et Fossum, 1967 ; Moizer et Turley, 1987 ; Ivancevich et Zardkoohi, 2000 ; Wolk et al., 2001 ; Willekens et Achmadi, 2003 et Piot, 2005) appliquent des mesures économiques calculées sur la base des caractéristiques liées aux entreprises auditées. Ils déterminent le chiffre d'affaires des entreprises auditées afin d'approximer les parts de marché détenues par les grands cabinets d'audit. Ainsi, le ratio s'exprime en fonction de la racine carrée du chiffre d'affaires des (*n*) plus grandes entreprises auditées par les *Big* divisée par le total du chiffre d'affaires de l'ensemble des entreprises auditées.

Pour minimiser les biais liés à la mesure de la taille, d'autres études empiriques recourent aux caractéristiques des associés des cabinets d'audit telles que le nombre de personnes employées (Ivancevich et Zardkoohi, 2000 ; Suddaby et al., 2007 ; etc.), le nombre de personnels qualifiés (Willekens et Achmadi, 2003). D'autres travaux se réfèrent aux informations disponibles dans les états financiers des entreprises auditées, principalement, le total actif (Ivancevich et Zardkoohi, 2000 ; Willekens et Achmadi, 2003 ; Piot, 2006 ; etc.). D'une façon générale, le ratio exprimé en fonction du total actif se calcule de deux manières distinctes. Il s'agit de diviser le total actif des (*n*) plus grandes entreprises auditées par les *Big* par la somme du total actif des toutes les entreprises auditées soit par les *Big* soit sur le marché d'audit.

Par ailleurs, Tonge et Wootton (1991) se fondent sur la valeur boursière des entreprises auditées. De ce fait, le ratio traditionnel se calcule en agrégeant la valeur boursière des (*n*) plus grandes entreprises auditées par les cabinets d'audit multinationaux normée par la somme des valeurs boursières des entreprises auditées.

Au final, bien que les ratios traditionnels soient simples et faciles à calculer toutefois, ils ne tiennent pas compte simultanément de la taille des cabinets d'audit et de celle des entreprises auditées (McMeeking et al., 2005).

⁶ Cité dans Zeff (2003b, p. 269).

⁷ Cité dans Zeff (2003b, p. 270).

1.1.2. INDICES DE *HERFINDAHL*

Stigler (1968)⁸ définit l'indice de *Herfindhal* ainsi que ses déterminants. Il le présente comme «...la somme des parts de marché, élevées au carré, de chacun des cabinets d'audit en question». L'auteur rajoute que «...pour un marché composé de (n) cabinets d'audit, l'indice de *Herfindahl* est compris entre $1/n$ si les parts de marché sont équitablement réparties entre les acteurs et 1 si le marché est détenu par un seul acteur...».

Dans le cadre du marché d'audit, l'indice de *Herfindhal* a été initialement appliqué par Eihenseher et Danos (1981) et a été repris, par la suite, dans différents travaux (Moizer et Turley, 1987 ; Wootton et al., 1994 ; Pong, 1999 ; Choi et Zéghal, 1999 ; Wolk et al., 2001 et McMeeking et al., 2005). Plus précisément, cette mesure traduit les parts de marché détenues par un cabinet d'audit. Elle est égale à la somme du chiffre d'affaires élevé au carré de l'entreprise auditée (*i*) divisée par la somme élevée au carré des chiffres d'affaires des entreprises auditées.

Dans l'optique de développer davantage cette mesure, certains chercheurs se réfèrent aux honoraires d'audit acquittés par les entreprises auditées (Minyard et Tabor, 1981). De leur part, Moizer et Turley (1987) se basent sur le nombre des entreprises auditées. En France, Piot (2006) calcule l'indice de *Herfindahl* par la racine carrée du total actif normée par le nombre d'auditeurs nommés par une entreprise.

Par ailleurs, certains travaux recourent à l'indice de *Herfindahl* pour mesurer la taille par secteur d'activité (Eihenseher et Danos, 1981 ; Minyard et Tabor, 1991 ; Piot, 2006, etc.) et par marché de cotation des entreprises auditées (Minyard et Tabor, 1991). Enfin, sans le but de comparer les parts de marché des *Big* entre différents pays, Choi et Zéghal (1999) appliquent l'indice de *Herfindahl* dans dix pays. Au global, cet indice fournit une représentation économique du secteur plus minutieuse que celle avancée par les ratios traditionnels (Moizer et Turley, 1989 et Pong, 1999).

1.2. Instruments de mesure économique selon la perspective moderne

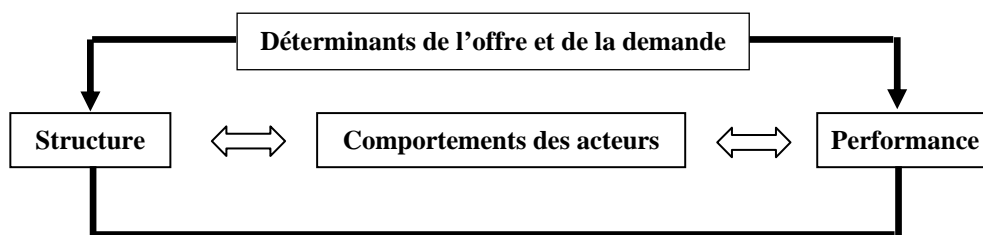
Dans une perspective moderne, Beattie et al. (2003) précisent que le recours à une relation indirecte basée sur des déterminants de l'offre et de la demande s'avère d'utilité pour comprendre la relation entre la structure du marché, le comportement des acteurs et la performance (figure n°3). Ces déterminants permettent de retrouver une situation d'équilibre sur le marché. De ce fait, une augmentation de la taille n'induit pas nécessairement des effets négatifs car il y a des

⁸ Cité dans Wolk et al. (2001, p.160). Toutefois, nous précisons que les travaux qui mesurent l'indice de *Herfindahl* se basent sur cette définition. A titre d'exemple, nous citons les études de Piot (2005 et 2006), etc.

considérations stratégiques qui affectent la relation entre la structure du marché et la performance économique (Beattie et al., 2003 et Piot, 2006). Ces dernières dépendent de la capacité des prestataires à améliorer l'efficacité de la production des biens et des services (Piot, 2006). Ainsi, sous cet angle, les chercheurs recourent communément au modèle d'honoraires d'audit (*Audit Fee Model*) pour analyser la taille et retrouver une situation d'équilibre entre l'offre et la demande au sein du marché d'audit (Beattie et al., 2003)⁹.

Par conséquent, la relation indirecte, développée dans le cadre de la perspective moderne de la théorie d'économie industrielle, se présente comme suit:

Figure 3: Apport de la perspective moderne des théories d'économie industrielle



Source: Beattie et al. (2003, p. 14)

Prenant en compte simultanément des caractéristiques liées à l'offre et à la demande des services d'audit, certaines études (Simunic, 1980 ; Iyer et Iyer, 1996 ; Pong, 1999 ; Willekeness et Achmadi, 2003 ; Pong, 2004 ; McMeeking et al., 2005 ; Lee, 2005 ; etc.) appliquent le modèle d'honoraire d'audit. Ce dernier présente l'avantage de confronter les caractéristiques des entreprises auditées avec celles des cabinets d'audit. Autrement dit, il s'agit d'analyser les honoraires d'audit, en fonction des caractéristiques des entreprises auditées. En effet, ce modèle se fonde sur les études d'associations analysées en coupe instantanée ou en panel. Il s'agit d'une relation entre une variable dépendante (honoraires d'audit perçus par les *Big* ou honoraires d'audit ajustés par l'indice d'inflation) et des variables explicatives¹⁰ reflétant les caractéristiques des entreprises auditées, plus précisément, leurs tailles.

Dans le but de minimiser le biais des coefficients estimés entre les variables expliquées et explicatives, les auteurs recourent à deux alternatives. D'une part, certains travaux de recherche introduisent des variables de contrôle. A titre d'exemple, il s'agit de prendre en compte des variables qualitatives reflétant les opérations de fusion entre les grands cabinets d'audit (Iyer et Iyer, 1996), le secteur d'activité des entreprises auditées, l'existence et/ou l'absence d'auditeurs

⁹ Traduit de l'anglais au français par Piot (2006, p. 2).

¹⁰ Les variables explicatives sont généralement le total actif, les dettes à long terme, la rentabilité (*ROI* et *ROE*), le ratio actifs courants / total actif, le ratio total stock / total actif, le ratio vente en devises / total chiffre d'affaires, les avances et acomptes reçus, le résultat comptable, etc.

internes, les charges de personnels (Willekeness et Achmadi, 2003) et le nombre des filiales implantées à l'étranger (Lee, 2005). D'autre part, différents chercheurs standardisent les équations de régressions par le total actif (Simunic, 1980) ou introduisent le log naturel (Pong, 1999 et 2004 ; Lee, 2005 ; McMeeking et al., 2005 ; etc.).

1.3. Quid des mesures du développement des cabinets d'audit internationaux ?

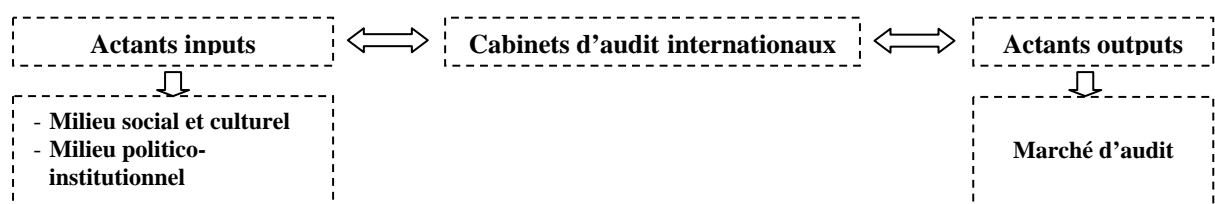
Les chercheurs examinant l'évolution de la structure des marchés portent des avis mitigés sur les parts de marché détenues par les *Big*. D'une part, certaines études telles que Zeff et Fossum (1967), Rhode et al. (1974), Campbell et McNeil (1985), Moizer et Turley (1987 et 1989), Wootton et al. (1994), Peel (1997), Wolk et al. (2001), Willekens et Achmadi (2003), McMeeking et al. (2005), Lee (2005) et Piot (2005 et 2006) prouvent qu'au global, la part détenue par les *Big* (leur taille) augmente suite aux opérations de fusion. D'autre part, certains chercheurs (Eichenseher et Danos, 1981 ; Tonge et Wootton, 1991 ; Minyard et Tabor, 1991 ; Iyer et Iyer, 1996 ; Choi et Zéghal, 1999 ; Ivancevich et Zardkoohi, 2000 ; etc.) mettent en avant l'effet négatif, voire neutre, de ces opérations sur la taille des cabinets d'audit internationaux.

Ces résultats disparates se justifient par les dissimilitudes entachant les contextes étudiés et les fenêtres d'étude choisies par les chercheurs. Nonobstant, la variabilité des résultats en termes de notoriété ne remet pas en cause la dominance des *Big* (Suddaby et al., 2007) et l'existence d'« ...une évolution que certains n'hésitent pas à la qualifier de cristallisation... » (Piot, 2006, p. 1). De ce fait, la question méritant d'être posée est: « Quid des mesures du développement des cabinets d'audit internationaux ? » Pour y répondre, nous proposons un cadre d'analyse qui nous conduit à identifier un niveau de mesure.

Ce cadre d'analyse renferme les divers environnements dans lesquels les *Big* se développent. Ainsi, nous distinguons trois types d'actants¹¹: les cabinets d'audit internationaux, leurs actants *outputs* et leurs actants *inputs*.

De ce fait, le cadre d'analyse du développement des grands cabinets d'audit se présente comme suit :

Figure 6: Environnements du développement des cabinets d'audit internationaux

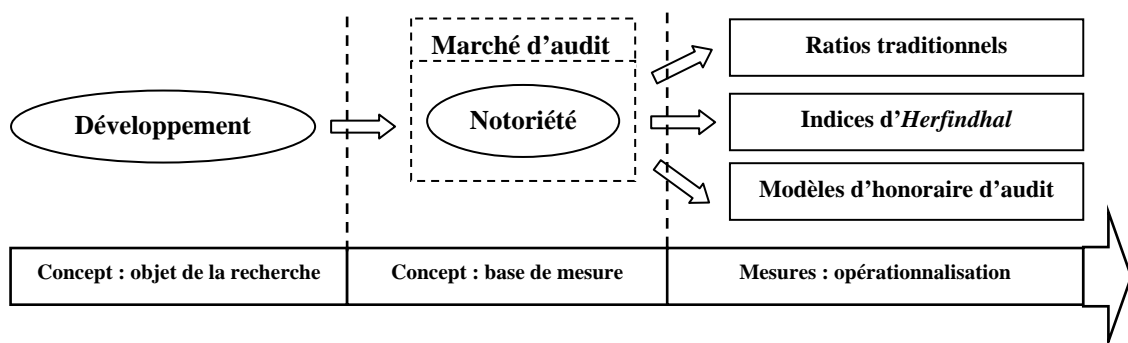


¹¹ En sociologie, la notion d'actant permet de réconcilier les *humains* et les *non-humains* en une seule et même entité.

Dans un premier volet, nous clarifions la relation entre les *Big* et leurs actants *outputs*, à savoir le marché d’audit. En effet, comme tout marché de service, celui d’audit constitue le lieu de rencontre entre les offreurs et les demandeurs des prestations d’audit. Ainsi, la variation de la demande dépend de celle de l’offre qui, à son tour, est mesurée par un indicateur qualitatif, à savoir, la réponse aux besoins des clients (Carcello et al, 1992). De ce fait, une demande et une offre croissantes reflètent la conformité des services d’audit aux attentes des entreprises auditées. Ces dernières émettent donc un jugement sur l’importance des parts de marché des cabinets d’audit traduction de leur notoriété (McNair, 1991). Sur le marché d’audit, l’approximation de la notoriété est mesurée par les instruments de mesure économique.

La figure, ci-dessous, illustre la relation entre le développement et la notoriété des grands cabinets d’audit :

Figure 5: Relation entre le développement et la notoriété des cabinets d’audit internationaux



Néanmoins, notre objectif consiste à mesurer le phénomène dans sa globalité. Il est, donc, nécessaire d’introduire dans notre analyse les différents actants des *Big*. En effet, les cabinets d’audit internationaux agissent sur leurs environnements *inputs*, tels que les milieux socioculturels (Wooten, 2003) et politico-institutionnels constituant leur « épine dorsale » (Sacks et Albrecht, 2000). Ainsi, les *Big* préservent leur notoriété, voire la renforcent, et fournissent un service d’audit de meilleure qualité (Deis et Giroux, 1992).

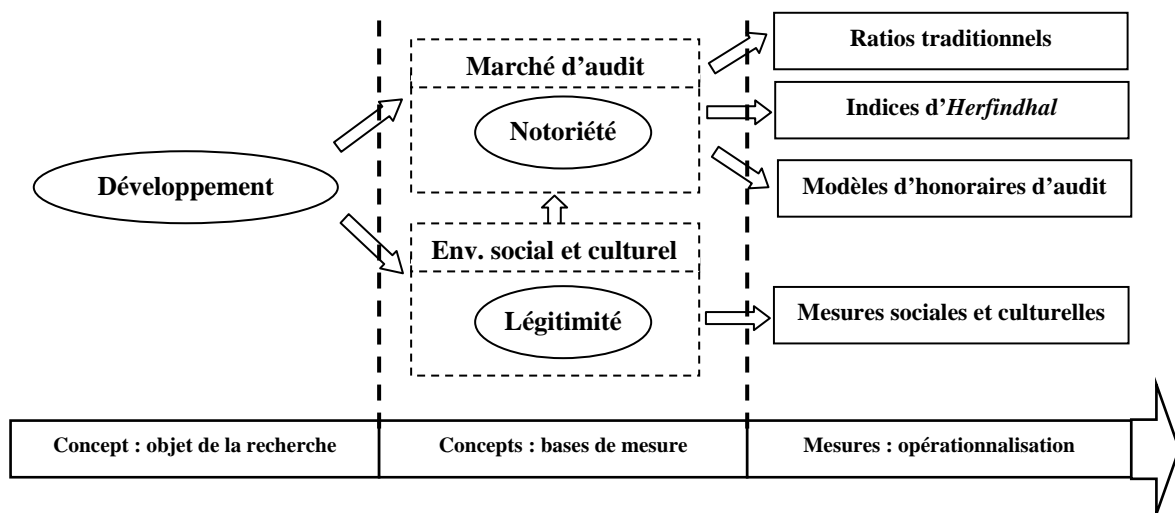
Dans un second volet, nous expliquons la relation entre les cabinets d’audit internationaux et leurs actants *inputs*. Dans le cadre de notre communication, nous nous limitons à l’étude de l’environnement social et culturel qui englobe les milieux de l’enseignement, de la publication académique et professionnelle et de la formation professionnelle.

La relation entre les cabinets d’audit internationaux et le milieu social et culturel se justifie doublement. D’un point de vue stratégique, les *Big* contrôlent les employés potentiels qui vont

intégrer leurs équipes de travail. En effet, ce capital humain est gage de leur survie et de leur développement. A titre d'exemple, les grands cabinets d'audit s'intéressent à l'enseignement et révisent les programmes de comptabilité et d'audit au sein des universités. Ils mettent en place des sessions de formation professionnelle afin d'initier les personnes intéressées aux pratiques internationales d'audit. D'un point de vue social, intégrer le milieu socioculturel et en forger des relations confèrent au *Big* une légitimité au regard du grand public. A titre d'illustration, nous citons l'implication des associés des grands cabinets d'audit dans la publication académique, etc. De ce fait, afin de compléter le tableau de mesure du phénomène, nous nous fondons sur le concept de légitimité organisationnelle issue des deux approches stratégique et institutionnelle. Dans ce sens, nous précisons que le développement des *Big* dépend aussi bien de leur notoriété que de leur légitimité. D'un point de vue conceptuel, nous suggérons que la légitimité des *Big* affecte leur notoriété puisque plus les grands cabinets d'audit sont légitimés, plus ils accaparent le marché d'audit.

La figure suivante représente la relation entre les différents concepts et leurs mesures appropriées :

Figure 6: Cadre d'analyse et niveau de mesure du développement des cabinets d'audit internationaux



2. Légitimité organisationnelle : base d'un élargissement

Le concept de légitimité trouve ses fondements théoriques dans les travaux fondateurs des sociologues Parsons et Weber¹². Par la suite, une panoplie d'études en fait un élément central. Combinant les deux approches stratégique et institutionnel (Elsbach, 1994 et Oliver, 1991), Suchman (1995) propose une typologie de légitimité. Dans le but d'expliquer la relation entre les cabinets d'audit internationaux et leur milieu socioculturel, nous mobilisons le concept de

¹² Cités dans Townley (2002, p. 163).

légitimité issu de la typologie de Suchman (1995). De ce fait, nous présentons le concept de légitimité issu des deux courants stratégique et institutionnel (2.1) ainsi que de la typologie de Suchman (1995) (2.2). Ensuite, nous appliquons la typologie à l'environnement social et culturel des *Big* afin d'identifier les déterminants (2.3).

2.1. Légitimité organisationnelle entre le stratégique et l'institutionnel

Les cabinets d'audit internationaux suscitent l'attention de plusieurs domaines de recherche, tels que la comptabilité (Zeff et Fossum, 1967), le marketing (Erramilli et Rao, 1993) ou encore la gestion des ressources humaines (Duff et al., 2007). Nonobstant, la littérature reste allusive sur l'importance de leur environnement social et culturel. Nous suggérons que ce milieu devient capital dans le cadre de la littérature stratégique (Pfeffer et Salancik, 2003) et dans les écrits des sociologues institutionnels (DiMaggio et Powell, 1983).

2.1.1. Légitimité organisationnelle issue du courant stratégique

Le concept de légitimité est fondamental pour comprendre les organisations et leurs relations avec les milieux sociaux (Parsons, 1960). En effet, puisque les organisations consomment des ressources sociales, elles sont continuellement évaluées en termes de leur légitimité et de l'utilité de leurs activités (Parsons, 1960). Cette évaluation se justifie dans le cadre de la théorie de dépendance sur les ressources¹³ qui fût la pionnière à approfondir le concept de légitimité organisationnelle (Pfeffer et Salancik, 2003 ; Ashforth et Gibbs, 1990, etc.). Les partisans du courant stratégique considèrent la légitimité comme une ressource opérationnelle (Suchman, 1995). De plus, les organisations ne sont pas uniquement des entités sociales concrètes mais des processus d'organisation de soutiens suffisants pour continuer à exister (Pfeffer et Salancik, 2003). Leur activité la plus critique consiste à élargir leur coalition pour assurer leur survie (March et Simon, 1958). Par ailleurs, la participation des acteurs au sein des organisations est réglée par un mécanisme de rétribution-contribution (March et Simon, 1958). D'une part, l'organisation doit encourager les acteurs sociaux afin qu'ils y participent. D'autre part, les participants doivent contribuer au sein de l'organisation. Ainsi, l'organisation est le cadre dans lequel s'échangent les rétributions et les contributions des participants. *« ...Conçues ainsi, les organisations sont des marchés sur lesquels s'échangent influence et contrôle. Elles n'ont ni intérêts acquis, ni buts généraux partagés de tous les participants, simplement ceux-ci participent si leur rétribution est suffisante ...»* (Rojot, 2003, p. 395).

¹³La théorie de dépendance sur les ressources considère les organisations comme des coalitions (Cyert et March, 1963). Ces dernières *«...altèrent leurs buts et leurs domaines pour accommoder de nouveaux intérêts, se scindent pour échapper à certaines pressions et quand cela est nécessaire, s'attachent à des activités très éloignées de leur objectif central ...»* (Pfeffer et Salancik, 2003, p. 24).

Juger la légitimité de l'organisation est du ressort des acteurs sociaux (Pfeffer et Salancik, 2003). De ce fait, la question qui se pose « quels sont ces acteurs ? » Pour y répondre, il est intéressant de définir les limites organisationnelles de l'entreprise. Elles sont déterminées par le comportement des acteurs (Weick, 1969)¹⁴. Plus précisément, en adoptant divers comportements dans différentes situations, un individu peut appartenir à une organisation et à son environnement. Cette inclusion partielle de l'individu par son comportement a différentes conséquences parmi lesquelles le fait d'éclaircir « ...l'acceptation du pouvoir légitime et de l'autorité par ceux qui appartiennent à l'organisation ... » (Rojot, 2003, p. 396).

Au final, certes la théorie de dépendance sur les ressources est abondamment mobilisée dans les travaux s'intéressant aux milieux socioculturels des organisations internationales (Harzing, 2000 ; Prahalad et Doz, 1988 ; etc.), toutefois, peu d'études se focalisent sur le cas des *Big* (Kirsh et al. 2000) et plus particulièrement, sur la compréhension du contrat social entre les grands cabinets d'audit et leurs actants.

2.1. Légitimité organisationnelle issue du courant institutionnel

Le concept de légitimité a été développé dans le cadre du néo-institutionnalisme sociologique et plus précisément dans les travaux de Meyer et Rowan (1977) et DiMaggio et Powell (1983). Ce concept fait de la théorie néo-institutionnelle la macro théorie de légitimation (Buisson, 2005). Poursuivant la logique d'une entreprise conçue en tant que système ouvert, les tenants du néo-institutionnalisme sociologique considèrent l'organisation comme un ensemble de structures formelles et de mythes rationnels. Elle infuse des valeurs allant au-delà des exigences techniques des tâches économiques à accomplir (Selznick, 1957)¹⁵. Ces valeurs sont élaborées à partir des normes culturelles, des symboles, des croyances et des rituels qui déterminent la dynamique de l'environnement organisationnel. Ce dernier constitue le champ organisationnel de l'entreprise (DiMaggio et Powell, 1983). Par champ organisationnel, DiMaggio et Powell (1983) font référence aux différentes parties prenantes telles que les consommateurs, les fournisseurs, les institutions, les organisations produisant les mêmes produits ou services, etc. Toutefois, Hoffman (1999, p. 352) a proposé une définition plus globale précisant que « ...un champ n'est pas formé autour d'une technologie ou une industrie commune, mais autour des problématiques partagées par différents acteurs ayant des objectifs variés... ».

¹⁴ Selon Pfeffer et Salancik (2003), ce sont les comportements et non les individus qui sont interstructurés en organisations.

¹⁵ Ibid.

Au centre de cette dynamique se trouve la légitimité organisationnelle. En effet, selon DiMaggio et Powell (1983), la logique de légitimité organisationnelle prend le pas sur celle économique, elle se trouve, donc, « ... au cœur de la réconciliation entre l'économique et le social » (Buisson, 2005, p. 3). De ce fait, la préoccupation des organisations est de satisfaire les attentes des différents acteurs. En effet, pour retrouver une cohérence entre les pressions sociales et les objectifs économiques, les organisations rentrent dans un processus de recherche de légitimité. Elles s'ajustent à la société selon une rationalité collective et tendent vers la conformité et deviennent, ainsi, isomorphes (DiMaggio et Powell, 1983). Desreumaux (2004, p. 35) précise que « ...l'isomorphisme est un processus contraignant qui force une unité membre d'une population à ressembler aux autres unités faisant face aux mêmes conditions environnementales... ».

Dans cet ordre d'idée, la légitimité se conçoit comme la tendance à l'isomorphisme institutionnel. En effet, une fois les organisations appartiennent au même champ institutionnel, un ensemble de forces agissent pour les conduire à devenir semblables et, donc, légitimes. Ces forces sont de trois types : les forces coercitives, les forces normatives et les forces mimétiques (DiMaggio et Powell, 1983)¹⁶.

2.2. Légitimité organisationnelle : typologie de Suchman (1995)

Dans une logique de synthèse de la littérature stratégique et institutionnelle portant sur le concept de légitimité, Suchman (1995, p. 574) propose une définition globale de la légitimité. Elle se présente comme suit: « ...la légitimité est une perception ou une supposition généralisée que les actions d'une entité sont désirables, propres et appropriées par rapport au système socialement construit de normes, de croyances et de définitions... ».¹⁷

Sur cette base, l'auteur identifie trois types de dynamiques rassemblant les diverses formes de légitimité. Ces dynamiques se traduisent par la légitimité pragmatique, la légitimité morale et la légitimité cognitive.

Concernant la légitimité pragmatique, elle se base sur les calculs, par l'organisation, des intérêts propres des parties prenantes qui sont les plus proches de l'organisation. Ce type de légitimité est pratiqué sous trois formes (Suchman, 1995) : la légitimité par « l'échange », la légitimité par « l'influence » et la légitimité par « la bonne disposition des auditeurs ». Par ailleurs, la légitimité

¹⁶ L'isomorphisme coercitif correspond aux pressions formelles et informelles exercées sur une organisation par d'autres dont elle dépend et aux attentes de la société. Par ailleurs, l'isomorphisme normatif est lié à la professionnalisation du champ (éducation formelle, rôle des réseaux professionnels, etc.). Enfin, l'isomorphisme mimétique est particulièrement à l'œuvre en situation d'incertitude et de modèles organisationnels considérés plus légitimes et plus efficaces.

¹⁷ Une interprétation détaillée de cette définition se présente dans la thèse de Déjean (2004).

morale est une évaluation positive ou normative de l'organisation et de ses activités. Autrement dit, une entreprise est légitimée si elle adopte des valeurs conformes à son environnement. Ainsi, l'évaluation n'est pas fondée sur la base des intérêts propres des parties prenantes mais plutôt sur des jugements portés sur le caractère éthique de l'activité. De plus, selon la position de l'évaluateur, Suchman (1995) distingue quatre formes de légitimité : la légitimité par « les conséquences », la légitimité par « les procédures », la légitimité par « les structures » et la légitimité par « la personne ».

Enfin, la légitimité cognitive se traduit par les connaissances issues des habitudes et les cognitions impliquant un comportement particulier. De ce fait, pour acquérir une légitimité cognitive, l'organisation doit disposer de modèles culturels fournissant des explications plausibles sur l'organisation et ses comportements (Suchman, 1995). Ainsi, à l'encontre des types de légitimité basés sur le calcul d'intérêt ou sur l'évaluation, la légitimité cognitive se fonde sur le « *taken-for-grantedness* »¹⁸ ou sur la compréhension (Suchman, 1995).

Le tableau ci-dessous synthétise les différents types et formes de légitimité tels qu'ils sont présentés par Suchman (1995).

Tableau n°1 : Types et formes de légitimité issus de la typologie de Suchman (1995)

Types de légitimité	Formes appropriées
Légitimité pragmatique	-Légitimité par « l'échange ». -Légitimité par « l'influence ». -Légitimité par « la bonne disposition des auditeurs ».
Légitimité morale	-Légitimité par « les conséquences ». -Légitimité par « les procédures ». -Légitimité par « les structures ». -Légitimité par « la personne ».
Légitimité cognitive	-Légitimité par « la compréhension ». -Légitimité comme « allant de soi ».

Au final, nous précisons que le premier type de légitimité, s'insère dans le cadre de l'approche stratégique. Néanmoins, la légitimité morale et cognitive se réfèrent au pendant institutionnel (Suchman, 1995). D'où ressort l'importance de la typologie de Suchman (1995). Ce cadre théorique est mobilisé dans un ensemble de travaux relatifs aux nouvelles organisations (Zimmerman et Zeitz, 2002), à l'investissement socialement responsable (Déjean, 2004) ; etc. Ce choix théorique se justifie par le caractère récent, voire naissant, des organisations étudiées. Nonobstant, ceci ne rend pas auxiliaire l'objectif principal de la typologie qui est « ... *de mesurer la légitimité organisationnelle, concept qui n'est pas directement observable. Les difficultés de mesure varient avec le type de légitimité considéré...* » (Déjean, 2004, p. 98).

¹⁸ Selon Déjean (2004) et Ramonjy (2005), il s'agit de la légitimité comme « allant de soi ».

2.3. Application de la typologie de Suchman à l'environnement social et culturel des *Big*

Partant des trois activités entreprises par les *Big*, dans leur milieu social et culturel, nous identifions le type de légitimité recherché en se fondant sur la typologie de Suchman (1995). De plus, nous ressortons un ensemble de déterminants caractérisant ce milieu.

2.3.1. IMPLICATION DES *BIG* DANS LES PUBLICATIONS ACADEMIQUES ET PROFESSIONNELLES

Fondées sur les travaux examinant l'implication des cabinets d'audit internationaux dans les publications académiques et professionnelles, nous constatons l'existence de deux formes de légitimité : la légitimité par « la personne » et la légitimité par « la bonne disposition des auditeurs ».

Concernant la légitimité par « la personne », il s'agit d'une forme de légitimité morale basée sur le charisme des individus leaders de l'organisation. Plus précisément, les personnes physiques reflètent la légitimité de l'organisation. La littérature académique fournit une assertion que les individus « entrepreneurs moraux » jouent un rôle important dans l'interruption des anciennes institutions (Weber, 1978)¹⁹ et dans l'intégration des nouvelles (DiMaggio, 1988). A titre d'illustration, vers les années 1960, l'*Accounting Principles Board* (APB)²⁰ a initié un milieu favorable permettant aux académiques et aux professionnels de discuter certains sujets de controverse (Zeff, 2003a). A cet effet, les principaux associés des grands cabinets d'audit (*Big Eight*)²¹ se sont introduits graduellement dans les forums publics, la publication des articles et des ouvrages portant sur les principes comptables. Ils ont participé dans les conférences animées dans certaines universités telles que *Ohio State, City University of New York et Tulsa*. (Zeff, 2003a). De plus, ils ont attribué des fonds pour sponsoriser les publications des universitaires (Zeff, 2003a).

Quant à la légitimité par « la bonne disposition des auditeurs », elle est acquise par des comportements allant dans le sens des intérêts propres des parties prenantes. Ces comportements se traduisent par la congruence en termes d'objectifs, qualités, manières et types de personnalité (Suchman, 1995). Appliquant cette définition au cas des *Big*, au début des années 1980, il y a eu des changements colossaux en termes d'orientation des thèmes d'intérêt des *Big*²². En effet, suite à la compétitivité accrue de l'offre des services d'audit, les *Big* se sont écartés des sujets de controverse qui affectaient leur notoriété sur le marché d'audit. De ce fait, dans le but de renforcer

¹⁹ Cité dans Townley (2002, p. 163).

²⁰ Pendant les années 1960, l'APB était un organisme de normalisation actif et intervenait dans différents domaines.

²¹ Selon Zeff (2003a), ces associés sont déjà membres de l'APB.

²² Entre 1971 et 1973, les cabinets d'audit internationaux se sont centrés sur des sujets de controverse portés sur la présentation des informations comptables telles que le crédit bail, le changement de méthodes comptables, etc.

leur légitimité, ils se sont impliqués davantage dans les études descriptives et des publications satisfaisant les exigences de leurs clients (Zeff, 1986 et 2003a). Cette situation leur a permis d'acquérir une position considérable sur le marché d'audit et de diversifier leur portefeuille de clientèle (Zeff, 1986).

Dans le tableau ci-dessous nous présentons les principaux déterminants traduisant l'implication des *Big* dans les publications académiques et professionnelles :

Tableau n°2 : Déterminants de l'implication des *Big* dans les milieux académiques et professionnels

	Formes de légitimité	Déterminants sociaux et culturels
Implication des <i>Big</i> dans les milieux académiques et professionnels	Légitimité par « la personne »	<ul style="list-style-type: none"> -Nombre de revues éditées par les <i>Big</i>. -Nombre d'articles publiés par les associés des <i>Big</i> dans les revues académiques. -Nombre d'articles publiés par les associés des <i>Big</i> dans les revues professionnelles. -Nombre d'auteurs associés des <i>Big</i> ayant publié des articles dans les revues académiques. -Nombre d'auteurs associés des <i>Big</i> ayant publié des articles dans les revues professionnelles. -Nombre d'articles financés par les <i>Big</i>.
	Légitimité par « la bonne disposition des acteurs »	<ul style="list-style-type: none"> Nombre d'articles publiés par les associés des <i>Big</i> par thème d'intérêt lié à: <ul style="list-style-type: none"> - l'aspect normatif de la comptabilité. - l'aspect pratique de la comptabilité.

2.3.2. RELATION DE PARTENARIAT ENTRE *BIG* ET UNIVERSITE

En faisant référence à l'étude de Clément et al. (1996), nous proposons une définition de la relation de partenariat entre *Big* et université : *c'est une relation à double sens entre les académiques issus d'une chaire de comptabilité et les associés des cabinets d'audit internationaux. Bien que ces deux milieux proposent une multitude de services, toutefois, les différents acteurs (académiques et professionnels) sont impliqués dans un rapport d'interdépendance.* Il ressort, donc, l'idée de l'influence existante du milieu professionnel sur celui académique et inversement. De ce fait, nous suggérons que l'étude de la relation de partenariat entre *Big* et université se justifie dans le cadre de la légitimité par « l'influence ». Plus précisément, dans cette forme de légitimité pragmatique, l'entreprise cherche le soutien des parties prenantes qui croient en des échanges spécifiques favorables (Suchman, 1995). Dans ce cas, l'entreprise impose une certaine influence sur les parties prenantes. Ainsi, elle les responsabilise en les associant à la réalisation de ses objectifs.

Dans ce qui suit, nous identifions les principaux déterminants permettant d'appréhender la relation de partenariat entre les cabinets d'audit multinationaux et les écoles ou les universités ayant des chaires de comptabilité (Russell et Glezen, 1984 ; Tang et al., 1990 et Hendrickson, 2001).

Les résultats des travaux empiriques révèlent que le succès et le développement de l'enseignement de comptabilité s'influencent fortement par les directives des *Big* (Russell et Glezen, 1984) et leur degré d'implication dans le milieu académique (*Arthur Andersen & Co* et al., 1989). En effet, pour assurer le bon déroulement des enseignements et de recherche en comptabilité, les cabinets d'audit internationaux allouent d'importants fonds, subventions et cotisations annuelles aux universités (Tang et al., 1990)²³. De plus, en 2000, les *Big Five*, l'*Institute of Management Accountants*, l'*American Institute of Certified Public Accountants* et l'*American Accounting Association* ont subventionné l'étude de Sacks et Albrecht intitulée «*Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*». Cet ouvrage propose un ensemble de recommandations pour soutenir le milieu académique.

Dans cette même ligne d'idée, certains chercheurs (Russell et Glezen 1984, Levy 1988, etc.) étudient l'influence exercée par les grands cabinets d'audit sur les professeurs, les programmes et les carrières des étudiants en comptabilité.

L'implication de *Coopers & Lybrand* dans l'université de *Bentley College's* illustre la relation de partenariat entre les deux milieux. En effet, outre que les ressources matérielles allouées à l'université, *Coopers & Lybrand* procède par une intégration participative des étudiants dans les équipes de travail et dans les réunions nationales et internationales portant sur l'application des normes comptables. De plus, le *Big* facilite l'accès des étudiants aux publications et aux notes internes afin de les familiariser aux pratiques courantes d'audit.

Enfin, en France, il existe des initiatives prises par les associés des *Big* dans le but d'améliorer l'enseignement des technicités comptables. A titre d'illustration, à partir 1979, les associés du cabinet BEFEC, qui est désigné aujourd'hui sous le nom de *PricewaterhouseCoopers*, ont publié un ouvrage intitulé «*Audit et contrôle des comptes*» (De Beelde et al., 2003 et 2006). En outre, il existe une initiative prise par les milieux académiques, professionnels et institutionnels, en 1983, portant sur l'amélioration des programmes d'enseignement de la comptabilité²⁴.

Le tableau n°3 récapitule les principaux déterminants de la relation de partenariat entre les *Big* et les université :

²³ A titre d'exemple, *Arthur Andersen & Co* et al. (1989) soulignent qu'ils accordent des fonds aux académiques d'un montant de quatre millions de dollars.

²⁴ De Beelde et al. (2003) soulignent un partenariat entre l'université de Paris Dauphine, la CNCC, l'OECCA, le CNC ainsi que les grands cabinets d'audit. L'objet est de mettre en place un programme de formation professionnelle initiant les étudiants aux pratiques internationales d'audit comptable et financier.

Tableau n°3 : Déterminants de la relation de partenariat entre les *Big* et les universités

	Formes de légitimité	Déterminants sociaux et culturels
Relation de partenariat entre les <i>Big</i> et les universités	Légitimité par « l'influence »	<ol style="list-style-type: none"> 1. Caractéristiques des universités entreprenant des relations de partenariat avec les <i>Big</i> : <ul style="list-style-type: none"> -écoles de commerce/universités ayant une chaire de comptabilité ; -profil des enseignants affiliés à l'université (nombre, carrière professionnelle, thèmes enseignés, etc.) ; -profil des intervenants. 2. Moyens mis en œuvre dans le cadre du partenariat : <ul style="list-style-type: none"> -fonds accordés et leurs répartitions (recherche en comptabilité, publications, séminaires, programmes d'enseignement, etc.) ; -forums, journées de formation (thèmes, nombre, objectifs, etc.) ; -participation des étudiants dans des équipes de travail (nombre, tâches, services rattachés, etc.) ; -accès des étudiants aux notes internes des <i>Big</i> ; -participation des étudiants aux sessions de formation des professionnels, etc. 3. Objectifs du partenariat : <ul style="list-style-type: none"> -faire connaître la politique interne des <i>Big</i> ; -recherche d'un <i>input</i> de qualité.

2.3.3. IMPLICATION DES *BIG* DANS LA FORMATION PROFESSIONNELLE

Une légitimité par « les procédures » implique que l'organisation adopte des techniques et des procédures admises socialement favorisant la mise en œuvre de ses comportements et de ses activités. Nous suggérons que l'implication des *Big* dans les stages et les formations professionnelles (Trump et Ball, 1967 ; McKee et al., 2003 ; De Beelde et al., 2003 et 2006 ; McGee et Preobragenskaya, 2005 ; etc.) leur permettent d'acquérir une telle légitimité.

Les cabinets d'audit internationaux jouent un rôle important dans la formation professionnelle (McKee et al., 2003). A titre d'illustration, les filiales des *Big* implantées dans les pays en voie de développement tendent à recruter des individus peu qualifiés. Par conséquent, elles se trouvent dans l'obligation de les former. En revanche, une fois acquérant une expérience suffisante, le personnel devient tenter d'exercer en libéral. De ce fait, le praticien en libéral contribue à la croissance de l'économie du pays. Ainsi, les *Big* contribuent indirectement dans le soutien de l'économie des dits pays.

De plus, depuis la fin des années 1960, les grands cabinets d'audit, sis en France, optent pour le recrutement d'un personnel qualifié; ainsi, ils favorisent l'intégration d'un *input* de qualité, généralement issu des grandes écoles de gestion²⁵ (De Beelde et al., 2003).

En outre, les anciens employés des *Big* ont un accès rapide et facile aux nouveaux postes de responsabilité proposés par les autres cabinets d'audit. En ce sens, De Beelde et al. (2003, p. 12)

²⁵ Selon De Beelde et al. (2003), le personnel engagé dans les cabinets d'audit internationaux dispose, généralement, d'une qualification académique et pratique et d'une maîtrise fluide de la langue anglaise.

ont précisé que «...*tous ces jeunes recrutés,...*, n'hésitent pas à faire appel à leur ancien cabinet: "*tous ceux qui sont partis ont nourri le cabinet!*", nous a résumé un ancien associé d'Andersen».

Enfin, suite à l'adoption des normes IFRS, il existe une forte croissance de l'offre du service de formation professionnelle par les associés des *Big* (McGee et Preobragenskaya, 2005). En effet, les cabinets d'audit internationaux disposent d'expériences, de connaissances et de compétences supérieures, leur permettant de développer les pratiques comptables.

Le tableau n°4 résume les déterminants de l'implication des *Big* dans la formation professionnelle

Tableau n°4 : Déterminants de l'implication des *Big* dans la formation professionnelle

	Formes de légitimité	Déterminants sociaux et culturels
Stages et formations professionnelles	Légitimité par « les procédures »	<ul style="list-style-type: none"> -Nombre de compagnes de recrutement par an. -Nombre de recrutés. -Qualifications des recrutés. -Expériences antérieures des recrutés. -Postes proposés au sein des <i>Big</i>. -Sessions de formations professionnelles au sein et à l'extérieur des <i>Big</i>. -Types de formations proposés.

Conclusion

L'objet de notre recherche porte sur les mesures du développement des grands cabinets d'audit. Mesurer leur développement suppose que les académiques et les praticiens disposent de la bonne mesure pour la prise de mesure du phénomène. Or, en réalité, les mesures du développement des *Big*, dans la plupart des études, se limitent aux instruments de mesure économique traduction de leur notoriété sur le marché d'audit.

Dans une première partie, nous avons synthétisé l'ensemble des travaux examinant des mesures économiques à savoir, les ratios traditionnels, l'indice d'*Herfindhal* et le modèle d'honoraire d'audit. Ainsi, en se référant aux paradigmes des théories d'économie industrielle, nous avons proposé une classification de ces mesures reflétant la notoriété des *Big* sur le marché d'audit. Enfin, nous avons expliqué la nécessité d'élargir la sphère de mesure du développement des grands cabinets d'audit. En effet, le concept du développement, en tant que tel, est multi facette et ne se limite pas à l'aspect économique mais bien entendu le dépasse pour englober les différents milieux dans lesquels les cabinets d'audit internationaux opèrent. De ce fait, approximer le développement par des instruments de mesure économique s'avère réductible puisque ces mesures appréhendent uniquement la notoriété des *Big*. D'où la nécessité d'élargir la sphère des mesures pour englober des instruments sociaux et culturels.

Pour y parvenir, dans une seconde partie, nous nous sommes munies du concept de légitimité organisationnelle issu de la typologie de Suchman (1995). Plus précisément, puisque les difficultés de mesure varient avec le type de légitimité considéré (Déjean, 2004), nous avons mobilisé la typologie de Suchman (1995) pour identifier, à partir de la littérature, les déterminants sociaux et culturels.

Comme prolongement à notre étude, certaines voies de recherche méritent d'être soulignées. Il s'agit :

- d'enrichir les mesures de la notoriété et la légitimité en faisant des allers-retours sur le terrain. Nous envisageons mener des entretiens avec les associés des grands cabinets d'audit ;
- d'explorer le milieu politico-institutionnel des cabinets d'audit internationaux qui permet de compléter le tableau de mesure de leur développement. En toile de fond, les déterminants de cet environnement mesurent, aussi, le concept de légitimité.
- de valider la relation entre la légitimité, la notoriété et le développement dans le contexte français.

Bibliographie

1. Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse et Touche Ross (1989), « Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession: The White Paper », *American Accounting Association*, <https://aaahq.org/AECC/history/appB.htm>
2. Ashforth B.E. et Gibbs B.W., (1990), « The Double-Edge of Organizational Legitimation », *Organization Science*, Vol.1, n°2, p.177-194.
3. Beattie V. A. et Fearnley S. (1994), « The Changing Structure of the Market for Audit Services in the UK-A Descriptive Study », *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 301-322.
4. Beattie V. A., Goodacre A. et Fearnley S. (2003), « And then There Were Four: A Study of UK Audit Market Concentration—Causes, Consequences and the Scope for Market Adjustment », *Journal of Financial Regulation and Compliance*, Vol. 11, n°3, pp. 250-265.
5. Briston R. J. et Kedsle M. J. M. (1997), « The Internationalization of British Professional Accounting: The Role of the Examination Exporting Bodies », *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 7, n°2, pp. 175-194.
6. Buisson M. L. (2005), « La Gestion de la Légitimité Organisationnelle : Un Outil pour Faire Face à la Complexification De L'environnement? », *Revue Management & Avenir*, Vol 6 (octobre), pp. 147- 164.
7. Buisson M. L. (2005), « Réconcilier l'Economie et le Social : Une Approche par le Concept de Légitimité », *Working Paper*, 16^{ième} congrès de l'AGRH, université Paris Dauphine, 15 et 16 Septembre 2005, pp.1-27.
8. Campbell N.L. et McNiel D.W. (1985), « Stochastic and Nonstochastic Determinants of Changes in Client-Industry Concentrations for Large Public-Accounting Firms », *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 4, n°4, pp. 317-328.
9. Capul, J.Y. et Garnier O. (2000), *Dictionnaire d'Economie et de Sciences Sociales*, édition Hatier, pp. 1-510.
10. Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992) « Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.11, n°1, pp.1-15.
11. Carey P. et Simnett R. (2006), "Audit Partner Tenure ; Audit Quality ; Qualifications ; Earnings Management", *The Accounting Review*, Vol. 81, n°3, pp. 653-676
12. Choi M.S. et Zéghal D. (1999), « The Effect of Accounting Firm Mergers on International Markets for Accounting Services », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, n°1, pp. 1-22.
13. Clément M., Ouellet F., Coulombe L., Côté C. et Bélanger, L. (1996), *Le Partenariat de Recherche: Eléments de Définition et Ancrage dans Quelques Etudes de Cas*, http://www.swc-cfc.gc.ca/pubs/researchpartnerships/researchpartnerships_1_f.html.
14. Danos P. et Eichenseher J.W. (1982), « Audit Industry Dynamic: Factors Affecting Changes in Client-Industry Market Shares », *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 604-616.
15. De Angelo L.E. (1981), « Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation », *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp. 113-127.
16. De Beelde I., Gonthier-Besacier N. et Mikol A. (2003), « Le Développement des Grands Cabinets Anglo-Saxons d'Audit en France », *Working Paper*, Communication présentée au 24^{ième} Congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité), Université Catholique de Louvain (Belgique), le 22 et 23 mai, pp. 1-20.
17. De Beelde I., Gonthier-Besacier, N. et Mikol, A. (2006), « The Introduction of The Anglo-American Audit Firms in France », *Working Paper, Faculteit Economie En Bedrijfskunde*, pp. 1-28.

18. Deis D. R. et Giroux G.A. (1992), « Determinants of Audit Quality in the Public Sector », *The Accounting Review*, Vol. 67, n° 3, pp. 462-479.
19. Déjean F. (2004), *Contribution à l'Etude de l'Investissement Socialement Responsable -Les Stratégies de Légitimation des Sociétés de Gestion-*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion Université Paris Dauphine, EDOGEST et CREFIGE, pp. 1-296.
20. Desreumaux A. (2004), « Théorie Néo-Institutionnelle, Management Stratégique et Dynamique des Organisations », *Institutions et gestion*, pp. 29 – 47.
21. DiMaggio P. J. (1988) « Interest and Agency in Institutional Theory », *In Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environment*, 3-21, Lynne G. Z., Edition Cambridge, MA: Ballinger.
22. DiMaggio P.J. et Powell W. W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality In Organizational Fields », *American Sociologic Review*, Vol. 48, April, pp. 147 - 160
23. Duff A., Ferguson J. et Gilmore, K. (2007), « Issues Concerning the Employment and Employability of Disabled People In UK Accounting Firms: An Analysis of the Views of Human Resource Managers as Employment Gatekeepers » *British Accounting Review*, Vol. 39, n°1, pp. 15-38.
24. Eichenseher J.W. et Danos P. (1981), « The Analysis of Industry Specific Auditor Concentration: Towards an Explanatory Model », *The Accounting Review*, Vol. 56, n° 3, pp. 479-492.
25. Elsbach (1994), « Managing Organizational Legitimacy in the California Cattle Industry: The Construction and Effectiveness of Verbal Accounts », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39, pp. 57 - 88.
26. Erramilli M. K. et Rao C. P. (1993), « Service Firms' International Entry-mode Choice: A Modified Transaction-cost Analysis Approach », *Journal of Marketing*, Vol. 57, n°3, pp. 19–38.
27. Gonthier-Besacier N. et Schatt A. (2007), « Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, n° 2, pp. 139-160.
28. Grand Dictionnaire Terminologique http://www.granddictionnaire.com/btml/fra/r_motclef/index800_1.asp
29. Harzing A. (2000), « An Empirical Analysis and Extension of the Bartlett and Ghoshal Typology of Multinational Companies », *Journal of International Business Studies*, Vol. 31, n°1, pp. 101-120.
30. Hendrickson H. (2001), « Some Comments on the Impact of the Economic Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firms », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, pp. 159-166.
31. Herbig P., Milewicz, J. et Golden J. (1994), « A Model of Reputation Building and Destruction », *Journal of Business Research*, Vol. 31, n°1, pp. 23-31.
32. Hoffman A.J. (1999), « Institutional Evolution and Change: Environmentalism and the U.S. Chemical Industry », *Academy of Management Journal*, Vol. 42, pp. 351-371.
33. Ivancevich S.H. et Zardkoohi A. (2000), « An Exploratory Analysis of the 1989 Accounting Firm MegaMergers », *Accounting Horizons of American Accounting Association*, Vol. 14, n°4, pp. 389-401.
34. Iyer V.M. et Iyer G.S. (1996), « Effect of Big 8 Mergers on Audit Fees: Evidence from the United Kingdom », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 15, n°2, pp. 123-132.
35. Kirsch R.J., Laird K.R. et Evans T.G. (2000), « The Entry of International CPA Firms into Emerging Markets: Motivational Factors and Growth Strategies », *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, n°1, pp. 99-119.
36. Lee D.S. (2005), « The Impact of the Big 8 Mergers on Market Power: Evidence from the Hong Kong Market », *Journal of International Financial Management and Accounting* Vol.16, n°1, pp. 69-96.
37. Levy E.S. (1988), « Educators and Practitioners: A Faculty Internship Experience », *Massachusetts CPA Review*, Vol. 11, pp. 32-36.

38. March J. G. et Simon H. A. (1958), *Organizations*, New York, John WILEY and Sons, traduction française de Rouchy J.C. et Prunier G. (1991), Paris, Dunod.
39. Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol.83, n°2, p.340-363.
40. McGee R.W. et Preobragenskaya G.G. (2005), « Accounting Reform in Ukraine », *Corporate Ownership & Control*, Vol. 3, pp. 30-45.
41. McKee D.L., McKee Y.A. et Garner D.E. (2003), « Some Reflections on Multinational Accounting Firms and Consultants as Contributors to Business Education and Economic Sophistication in Emerging Nations », *Working Paper: Paper prepared for and presented at the business Education and Emerging Market Economies: Trends and Prospects Conference*. Technology Square, Atlanta, Georgia, USA, November, pp. 1-21.
42. McMeeking, K.P. Peasnell K.V. et Pope P.F (2005), « The Effect of Audit Firm Mergers on Audit Pricing In the UK », *Working Paper*, 15th National Auditing Conference, Mars, *Aston Business School*, pp.1- 32.
43. McNair C.J. (1991), « Proper Compromises : the Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, n°7, pp. 635-653.
44. Minyard D.H. et Tabor R.H. (1991), « The Effect of Big Eight Mergers on Auditor Concentration », *Accounting Horizons*, Vol. 5, pp. 79 - 90.
45. Moizer P. (1997), « Auditor Reputation: the International Empirical Evidence », *International Journal of Auditing*, Vol. 1, n°1, pp.61-74.
46. Moizer P. et Turley S. (1987), « Surrogates for Audit Fees in Studies. A Research Note », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 7, n°1, pp. 118-123.
47. Moizer P. et Turley S. (1989), « Changes in the UK Market for Audit Services: 1972-1982 », *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 16, n°1, pp. 41-53.
48. Morvan Y. (1991), *Fondements d'Economie Industrielle*, 2e éd. Paris , Economica, pp. 1-639.
49. Oliver C. (1991), « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academy of Management Review*, Vol.16, n°1, p.145-179.
50. Palierse C. (2007), « Croissance de 5,6 % pour KPMG France en 2006-2007 », publié dans Les Echos daté du 13 décembre, <http://archives.lesechos.fr/site/resultats.php>.
51. Palmrose Z.V. (1988), « An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality », *Accounting Review*, January, pp55-73.
52. Parsons T. (1960), *Structure and Process in Modern Societies*, New York, Free Press
53. Peel M.J. (1997), « UK Auditor Concentration: a Descriptive Note », *Accounting and Business Research*, Vol. 27, pp. 311-322.
54. Pfeffer J., Salancik G., (2003), *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, Stanford University Press, pp. 336.
55. Piot C. (2005), « Concentration et Spécialisation Sectorielle des Cabinets d'Audit sur le Marché des Sociétés Cotées en 1997-1998 », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol. 11, n°2, pp. 149-173.
56. Piot C. (2006), « Concentration et Compétitivité du Marché de l'Audit en France: Une Étude Longitudinale 1997-2003 », *Working Paper*, AFC Tunis (2006), pp. 1-19.
57. Pong C.K.M. (1999), « Auditor Concentration: A Replication and Extension for the UK Audit Market 1991-1995 », *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 26, n°3/4, pp. 451-475.

58. Pong C.K.M. (2004), « A Descriptive Analysis of Audit Price Changes in the UK 1991- 95 », *European Accounting Review*, Vol. 13, n°1, pp. 161-178.
59. Ramonjy D. (2005), « Discussions de la Co-construction de la Légitimité Organisationnelle: Comment l'Entreprise (ré)Concilie l'Economique et le Social dans les Relations avec ses Parties Prenantes », *Working Paper*, XVIème Congrès de l'AGRH – Paris, pp. 1-31.
60. Rhode J.G., Whitsell G.M. et Kelly R.L. (1974), « An Analysis of Client-Industry Concentrations for Large Public Accounting Firms », *The Accounting Review*, Vol. 49, n°4, pp. 772-787.
61. Prahalad C.K. et Doz Y. (1988), « The Multinational Mission: Balancing Local Demands and Global Vision », *Journal of International Business Studies*, Vol. 19, n°2, pp. 304-306.
62. Rojot J. (2003), *Théorie des Organisations* - Paris : ESKA, 2003. – pp. 1-534.
63. Russel K.A. et Glezen G.W. (1984), « An Investigation of Certain Interactions between Large CPA Firms and Accounting Educators », *Journal of Accounting Education*, Vol.2, n°1, pp. 55-69.
64. Simunic D.A. (1980), « The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence », *Journal of Accounting Research*, Vol. 18, n°1, pp. 161-190.
65. Stevens M. (1981), *The Big Eight*, New York: Macmillan.
66. Suchman M. C. (1995), « Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches », *Academy of Management Review*, Vol. 20, n°3, pp. 571-610.
67. Suddaby R., Cooper D.J. et Greenwood R. (2007), « Transnational Regulation of Professional Services: Governance Dynamics of Field Level Organizational Change », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, n°4-5, pp. 333-362.
68. Tang R.Y.W., Forrest J.P. et Leach D. (1990), « Findings from a Survey on Accounting Chair Professorships », *Journal of Accounting Education*, Vol. 8, pp. 241-251.
69. Tonge S.D. et Wootton C.W. (1991), « Auditor Concentration and Competition among the Large Public Accounting Firms: Post-Merger Status and Future Implications », *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10, n°2, p. 157-172.
70. Townley B. (2002), « The Role of Competing Rationalities in Institutional Change », *Academy of Management Journal*, Vol. 45, n°1, pp. 163-179.
71. Trump G.W. et Ball J. T. (1967), « Education and Professional Training », *The Journal of Accountancy*, pp. 83-86.
72. Willekens M. et Achmadi C. (2003), « Pricing and Supplier Concentration in The Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition? », *The International Journal of Accounting*, Vol.38, pp.431– 455.
73. Wolk C.M., Michelson S.E. et Wootton C.W. (2001), « Auditor Concentration and Market Shares in the US: 1988-1999: A Descriptive Note », *British Accounting Review*, Vol. 33, pp. 157-174.
74. Wooten T.C. (2003), « Research about Audit Quality », *CPA Journal*, Vol. 73, n° 1, pp. 48-64.
75. Wootton C., Tonge S. et Wolk C. (1994), « Pre and Post Big 8 Mergers: Comparison of Auditor Concentration », *Accounting Horizons*, September, pp. 58-74.
76. Zeff S. A. (1986), « Big Eight Firms and the Accounting Literature: The Falloff in Advocacy Writing », *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 1, pp. 131-154.
77. Zeff S.A. (2003a), « How the U.S. Accounting Profession Got Where it is Today: Part I », *Accounting Horizons*, Vol. 17, n°3, pp. 189-205.

78. Zeff S.A. (2003b), « How the U.S. Accounting Profession Got Where it is Today: Part II », *Accounting Horizons*, Vol. 17, n°4, pp. 267-286.
79. Zeff S.A. et Fossum R.L. (1967), « An Analysis of Large Audit Clients », *The Accounting Review*, Vol. 42, n° 2, pp. 298-320.
80. Zimmerman M.A. et Zeitz G.J. (2002), « Beyond Survival: Acquiring New Venture Growth by Building Legitimacy », *Academy of Management Review*, Vol. 27, pp. 414-431.