

La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain

Haïly Issam , Doctorant

Ghandari Youssef, Professeur d'Enseignement Supérieur

Laboratoire de Recherche : Finance, Audit et Gouvernance des Organisations
ENCG, Université Hassan 1^{er}, Settat, Maroc

Doi:10.19044/esj.2019.v15n13p225 [URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225)

Résumé

L'objectif de cet article est de cerner le concept de la qualité de l'audit légal à la lumière des travaux de recherche s'intéressant à cette thématique. Pour ce faire, nous avons dressé un panorama des définitions, des indicateurs de mesure et des principales dimensions de la qualité de l'audit légal proposés par les chercheurs et les régulateurs de l'audit. Notre revue de littérature montre que la qualité de l'audit légal est un concept complexe, abstrait et multidimensionnel difficile à définir, à quantifier et à évaluer dont les définitions et les indicateurs de mesure sont sans consensus. En raison de son caractère non observable, la qualité de l'audit est principalement déterminée à travers les caractéristiques de l'auditeur, les caractéristiques du client, les caractéristiques de la mission d'audit et les caractéristiques de l'environnement d'audit. La qualité de l'audit étant relativement inexplorée dans le contexte marocain, nous proposons en conclusion des pistes de recherche afin d'approfondir la connaissance de la communauté scientifique sur la qualité de la pratique de l'audit légal au Maroc.

Mots clés : Audit légal, auditeur, qualité d'audit, déterminants de la qualité d'audit, indicateurs de mesure de la qualité d'audit

Audit Quality: Literature Review and Research Pathways in the Moroccan Context

Haïly Issam , Doctorant

Ghandari Youssef, Professeur d'Enseignement Supérieur

Laboratoire de Recherche : Finance, Audit et Gouvernance des Organisations
ENCG, Université Hassan 1^{er}, Settat, Maroc

Abstract

The objective of this article is to circumscribe the audit quality concept based on previous work of research concerning this issue. For this purpose, we have drawn up an overview of the definitions, the indicators and the main dimensions of audit quality as proposed by researchers and audit regulators. Our literature review shows that audit quality is an abstract, a complex and a multidimensional concept which is difficult to define, to quantify and to evaluate, and whose definitions and measurement indicators are without consensus. The audit quality, by its unobservable nature, is mainly determined through auditor characteristics, client characteristics, audit engagement characteristics, and audit environment characteristics. Being relatively unexplored in the Moroccan context, we suggest research pathways to deepen the scientific community's knowledge on the audit quality practice in Morocco.

Keywords: Audit, auditor, audit quality, audit quality attributes, audit quality indicators

□ Introduction

L'audit légal est l'un des pivots de la gouvernance (O'Sullivan & Diacon, 1999). Par l'émission d'une opinion de qualité dans son rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur permet de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière, d'atténuer l'asymétrie d'information entre les actionnaires et les dirigeants, de résoudre les conflits d'intérêt et de réduire les coûts y afférents (Dumontier, Chtourou, & Ayedi, 2006). Toutefois la capacité de l'auditeur à émettre une opinion à laquelle les parties prenantes puissent faire confiance, a été mise en cause suite aux scandales financiers survenus au début des années 2000 et plus particulièrement suite à l'affaire Enron-Anderson (Colasse, 2003) qui a entraîné la disparition du géant d'audit « le cabinet Arthur Anderson », l'un des Big five à l'époque, pour avoir été

complice dans des manipulations comptables, pour avoir détruit des documents comptables d'Enron et pour avoir sciemment certifié des états financiers qu'il savait inexacts.

Dans l'objectif d'assurer une mission d'audit de qualité, apte à conférer de la crédibilité à l'information comptable et permettant en même temps aux utilisateurs de faire confiance à l'information communiquée (Carassus & Cormier, 2003), l'auditeur financier est soumis à un ensemble de principes fondamentaux tels que l'intégrité, l'objectivité, la compétence et diligence, la confidentialité et le comportement professionnel (IFAC, 2010). Néanmoins, le contexte dans lequel interviennent les auditeurs financiers les expose à plusieurs menaces qui risquent de compromettre le respect de ces principes et par conséquent la qualité de leur mission. Il s'agit notamment des menaces liées à l'intérêt personnel, des menaces d'auto-révision, des menaces liées à la représentation, des menaces liées à la familiarité et des menaces d'intimidation (IFAC, 2010).

Les écrits scientifiques nous enseignent que la qualité des données comptables et financières publiées (Velury, Reisch, & O'reilly, 2003) et le degré de confiance que les parties prenantes accordent à l'opinion d'audit (Christensen, Glover, Omer, & Shelley, 2016) sont intimement liés à la qualité de l'audit. C'est pourquoi « la qualité » était et reste le premier critère de sélection d'un auditeur (KPMG, 2017a). Ceci étant, l'étude des déterminants et des indicateurs de mesure de la qualité d'audit légal revêt donc une importance particulière car elle constitue le premier pas vers l'évaluation de la qualité de l'audit qui permet d'analyser les divergences entre les cabinets d'audit en termes de performance et de qualité de service. En effet, plusieurs chercheurs ont étudié les déterminants de la qualité de l'audit légal dans ses deux dimensions : réelle et perçue. Certains auteurs se sont focalisés sur le processus d'audit, d'autres se sont intéressés à ses « inputs » et « outputs ». Pour les études qui ont porté sur la qualité perçue de l'audit, celles-ci ont été menées dans différents contextes et selon la perception de différentes parties prenantes, notamment les trois principaux acteurs du processus d'élaboration des états financiers : préparateurs, auditeurs et utilisateurs (Carcello, Hermanson, & McGrath, 1992) . Ainsi, ont été étudiées les perceptions des auditeurs financiers (Carcello et al., 1992, Etats-Unis; Tondeur, 2003, France), les perceptions des inspecteurs de la cour des comptes (Portal, 2011, France), les perceptions des préparateurs des états financiers (Beattie & Fearnley, 1995, Grande Bretagne; Warming-Rasmussen & Jensen, 1998, Danemark; Kym, Jill, & Philip, 2008, Australie; Gonthier-Besacrier, Hottegindre, & Fine-Falcy, 2012, France), les perceptions des membres des comités d'audit (Alan Kilgore, Radich, & Harrison, 2011, Australie), les perceptions des investisseurs, des agences de notation et des analystes financiers (Ghosh & Moon, 2005, Etats-Unis).

La qualité de l’audit légal est expliquée par plusieurs facteurs déterminants que nous avons structurés autour de quatre dimensions : Caractéristiques de l’auditeur, caractéristiques du client, caractéristiques de la mission d’audit et caractéristiques de l’environnement d’audit. S’agissant de dimensions interactives, aucun facteur ne peut être considéré comme ayant une influence dominante, bien que les parties prenantes à l’audit perçoivent certains facteurs plus influents que d’autres en fonction de leurs attentes de l’audit, de leurs rôles et intérêts, de leur niveau d’implication directe ou indirecte et de la manière dont elles évaluent la qualité de l’audit.

Outre cette introduction, cet article commence par une présentation de l’audit légal dans le contexte marocain, suivie d’une synthèse des définitions de la notion de la qualité d’audit proposées par les chercheurs et professionnels de l’audit. Ensuite, nous abordons les indicateurs de mesure employés par les chercheurs et proposés par les régulateurs. Il s’ensuit un aperçu de l’état des connaissances actuelles en matière de déterminants de la qualité de l’audit légal. Enfin, nous terminons cet article par une conclusion de notre recherche.

❑ L’audit légal dans le contexte marocain

Au Maroc, seuls les experts comptables sont habilités à exercer le métier d’auditeur légal ou de commissaire aux comptes (Article 1er de la loi 15-89). L’organisation de la profession d’expert-comptable est centrée autour de l’ordre des experts comptables, institution nationale créée par la loi 15-89 du 08 janvier 1993 et placée sous la tutelle du ministère de l’Economie et des Finances. A sa tête est placé un conseil national de l’ordre dont le siège est à Casablanca. Il existe actuellement deux conseils régionaux de l’ordre des experts comptables (Région de Casablanca & Sud et Région de Rabat & Nord) qui comptent 632 experts comptables et 320 sociétés d’expertise comptable¹⁴.

Suite à l’avènement de la 8^e directive européenne sur l’audit, entrée en vigueur en 2016 dans l’union européenne, l’ordre des experts comptables marocain s’est engagé dans un nouveau chantier de convergence vers cette norme en vue de hisser la profession de commissariat aux comptes aux standards internationaux. Ce chantier s’articule autour de plusieurs axes majeurs, notamment l’instauration d’une autorité de contrôle autonome dédiée à la supervision de l’exercice de la profession de commissaires aux comptes à l’instar du H3C¹⁵ en France, la révision de la grille de budget-temps, la mise en œuvre d’une batterie de normes internationales (normes internationales d’audit ISA, norme internationale de contrôle qualité IFAC ...) et la mise en place d’une démarche qualité à même de relever le niveau de qualité des missions de commissariat aux comptes.

¹⁴ Source : Portail de l’ordre des experts comptable (<http://www.oecmaroc.com/la-profession>)

¹⁵ H3C : Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Les nouvelles mesures envisagées, qui s'inscrivent dans le cadre de l'accord d'association Maroc-Union Européenne entré en vigueur le 1^{er} mars 2000, ont pour finalité d'améliorer la qualité de la prestation des commissaires aux comptes et d'empêcher tout comportement ou pratique contraire à la déontologie, dont pourraient faire preuve certains commissaires aux comptes. On cite comme exemples ; le copinage, la non-application des normes, la casse des prix (dumping), les mandats à vie dans lesquels le relationnel avec le management prime sur l'objectivité de l'auditeur, la stratégie du guichet unique et le cumul de mandats incompatibles. Ces pratiques tendent à émerger dans le marché d'audit marocain qui est caractérisé par une forte concentration des mandats de commissariat aux comptes et une faible population des sociétés assujetties à l'audit légal. En effet, le marché du commissariat aux comptes au Maroc porte sur 4.000 mandats sur près de 300.000 entreprises, dont les Big 4 s'adjugent la grande part. Actuellement, l'établissement du rapport du CAC est une obligation légale pour l'ensemble des sociétés anonymes, les SARL dont le chiffre d'affaires dépasse 50 millions de DH, les établissements financiers et les associations d'utilité publique faisant appel aux dons ou bénéficiant d'une subvention de l'état. Pour étendre le marché d'audit, ce qui représente un levier important et efficace de reddition des comptes, l'ordre des experts comptables a entamé une proposition de réforme qui consiste à élargir la base des sociétés soumises au commissariat aux comptes en instaurant un mix de trois critères d'assujettissement (Chiffre d'affaires, effectif, total bilan) à la place du chiffre d'affaires, seul critère retenu jusqu'à présent. D'après les propos du président de l'ordre des experts comptables, le projet des nouveaux seuils permettra, « selon les simulations effectuées de concert avec l'Ompic et Inforisk, de rattraper près de 1300 SARL par les obligations relatives à l'audit légal soit un total de quelques 5.300 entités »¹⁶.

❑ **La qualité de l'audit légal : Définition du concept et indicateurs de mesure**

▪ **La qualité de l'audit : Un concept abstrait et multidimensionnel**

La qualité au sens général est un concept polysémique (Portal, 2011) et contestable (Wilding, 1994). Considérée dans le contexte de l'audit, elle est qualifiée par les praticiens de concept complexe et multidimensionnel (IAASB, 2011, 2013) et par les académiciens de concept évasif et incertain (Parasuraman, Zeithaml, & Berry, 1985). Selon le CAQ (2014), il n'existe aucun consensus sur une définition universelle de la qualité de l'audit. En effet, la qualité de l'audit n'est pas définie dans les normes internationales d'audit, ces dernières guident l'auditeur sur ce qu'il convient de faire dans le

¹⁶ Source : L'économiste du 14 mai 2018.

processus de certification des comptes et c'est la conformité aux normes qui indique si une mission d'audit a été effectuée à des niveaux acceptables de qualité (Hong Kong Institute of CPA, 2010). Nonobstant, les professionnels de l'audit et les chercheurs scientifiques, chacun de son côté, ont tous tenté de définir ce qu'est la qualité de l'audit légal. Nous présentons dans le tableau suivant les principales définitions que nous avons identifiées dans les écrits scientifiques et professionnels.

Régulateurs et professionnels de l'audit	
Auteurs	Définitions
<u>GAO (2003)</u>	Un audit de qualité est un audit conduit en conformité avec les normes d'audit généralement admises afin de fournir l'assurance raisonnable que les états financiers audités et les informations connexes sont présentés conformément au référentiel applicable et ne comportent pas d'anomalies significatives que ce soit en raison d'erreurs ou de fraudes.
<u>PCAOB (2013)</u>	Un audit de qualité est un audit qui répond aux besoins des investisseurs en termes d'audits indépendants et fiables et de communication robuste du comité d'audit sur (i) les états financiers, y compris les informations connexes, (ii) l'assurance en ce qui concerne l'efficacité du contrôle interne (iii) et la continuité d'exploitation
<u>IAASB (2013)</u>	Un audit de qualité est susceptible d'être réalisé lorsque l'on peut se fier à l'opinion de l'auditeur sur les états financiers qui doit être fondée sur des éléments probants, suffisants et appropriés et obtenus par une équipe de mission qui : <ul style="list-style-type: none"> - fait preuve de valeurs, d'éthiques et d'attitudes appropriées, - est suffisamment compétente et expérimentée et qui dispose de suffisamment de temps pour effectuer ses diligences d'audit, - applique un processus d'audit rigoureux et des procédures de contrôle de qualité, - fournit des rapports utiles et opportuns - interagit de manière appropriée avec les différentes parties prenantes
<u>CPA Canada (in KPMG, 2016)</u>	Une prestation d'audit de qualité « devrait comprendre un audit rigoureux, assorti d'un degré approprié de scepticisme professionnel et effectué conformément aux normes applicables »
Chercheurs scientifiques	
Auteurs	Définitions
<u>Wallace (1980)</u>	La qualité de l'audit est liée à la capacité de l'auditeur à réduire les erreurs que pourraient contenir les états financiers, à faire preuve d'une grande finesse dans le respect des normes d'audit et à conserver une attitude impartiale
<u>DeAngelo (1981)</u>	La qualité de l'audit se définit comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur découvre une anomalie significative dans les comptes de l'entreprise cliente et la mentionne dans son rapport. Selon <u>Watkins, Hillison, et Morecroft (2004)</u> , cette définition met en évidence trois dimensions clés de la qualité de l'audit à savoir la compétence, l'indépendance et la réputation de l'auditeur.
<u>Titman et Trueman (1986)</u>	La qualité de l'audit peut être définie en termes d'exactitude des informations fournies aux investisseurs par les auditeurs
<u>Palmrose (1988)</u>	La qualité de l'audit se définit en termes de niveau d'assurance sur la probabilité que les états financiers ne contiennent pas d'omissions ou

	d'inexactitudes significatives ». Selon lui, des niveaux d'assurance plus élevés correspondent à une prestation de meilleure qualité.
<u>Davidson et Neu (1993)</u>	La qualité de l'audit est basée sur la capacité de l'auditeur à détecter et à éliminer les erreurs et les manipulations dans le résultat net publié
<u>C.-W. J. Lee, Liu, et Wang (1999)</u>	La qualité de l'audit est la probabilité d'éviter l'échec de la mission d'audit. ¹⁷

Source : Nous-même

Parmi cette diversité d'acceptions avant-gardistes de la notion de qualité d'audit, c'est la définition tridimensionnelle de (DeAngelo) qui a été le plus mobilisée par les recherches ultérieures comme cadre d'analyse pour appréhender la qualité de l'audit, avec une attention particulière portée sur les deux concepts de compétence et d'indépendance. Si certains auteurs comme Barnes et Huan (1993), Citron et Taffler (1992) et Richard (2006) s'accordent avec (DeAngelo) sur le fait que la compétence et l'indépendance sont des caractéristiques mutuellement inclusives d'un audit de qualité, d'autres auteurs, partisans de deux visions antinomiques, estiment qu'au contraire la compétence et l'indépendance sont des caractéristiques séparables qui ne déterminent pas de manière conjointe et parallèle la qualité de l'audit. Les partisans de la première vision soutiennent que l'indépendance précède nécessairement la compétence (Schandl, 1978; Flint, 1988) car elle constitue l'essence même de l'audit Boritz (1992), représente le cœur du métier des auditeurs légaux (Sikka & Willmott, 1995) et constitue l'atout le plus précieux de la profession (Nasution, 2013). De l'autre côté, les partisans de la deuxième vision considèrent plutôt que c'est la compétence qui conditionne l'indépendance de l'auditeur (T. Lee & Stone, 1995; Prat Dit Hauret, 2003b). Ils estiment que les connaissances techniques, la qualification, l'expertise et l'expérience qui caractérisent la compétence d'un auditeur sont nécessaires pour que ce dernier puisse conserver une situation d'indépendance vis-à-vis de son client et résister ainsi à ses pressions.

Par ailleurs, la définition de (DeAngelo) présente également certaines limites conceptuelles et empiriques (Duff, 2004; Manita & Chemangui, 2007; Francis, 2011). (Duff) estime que la définition de (DeAngelo) se limite à une définition technique de la qualité d'audit et ne tient pas pleinement compte des rôles potentiellement conflictuels des divers participants au marché de l'audit. Quant à (Francis), la vision dichotomique de la qualité de l'audit qui repose sur « la capacité ou la non capacité de l'auditeur à détecter et à révéler des infractions », néglige le caractère continu de la qualité de l'audit et n'évoque pas les facteurs qui affectent la capacité d'un auditeur à détecter les inexactitudes. Selon cet auteur, la qualité de l'audit doit être définie comme un continuum allant de faible à élevé. Suivant la voie ouverte par (Francis),

¹⁷ L'échec d'une mission d'audit correspond à l'expression d'une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées

DeFond et Zhang (2014) définissent une qualité d’audit élevée comme une « plus grande assurance que les états financiers reflètent fidèlement les fondamentaux économiques de l’entreprise, conditionnés par son système de reporting financier et ses caractéristiques internes ». Dans leur analyse de l’étude de (DeFond & Zhang), Donovan, Frankel, Lee, Martin, et Seo (2014), précisent que la définition proposée par ces deux auteurs, qui est fondée sur les décisions des tribunaux et les points de vue des organismes de réglementation, reste large et orientée vers la qualité des états financiers. Ils soutiennent que les attributs de la qualité de l’audit découlent plutôt des avantages concurrentiels des cabinets d’audit et des préférences de leurs clients. C’est pourquoi ils proposent d’adopter une définition de la qualité d’audit centrée sur le client et l’auditeur.

De leur côté, (Manita & Chemangui), estiment que les deux concepts (compétence et indépendance) mobilisés par (DeAngelo) pour appréhender la qualité de l’audit sont insuffisants et inadaptés. D’après ces auteurs, cela a été démontré par la chute du réseau Arthur Anderson qui a remis en cause un certain nombre d’indicateurs largement utilisés par la communauté scientifique pour mesurer la qualité de l’audit et qui sont associés à la compétence et à l’indépendance tels que la taille et la réputation du cabinet d’audit.

(Manita & Chemangui) estiment que la qualité de l’audit ne doit pas être appréhendée uniquement à travers les caractéristiques de l’auditeur c’est-à-dire sa capacité à détecter et à révéler des anomalies, mais doit intégrer également la qualité du processus d’audit, les caractéristiques organisationnelles du cabinet et la réponse aux attentes du client (Manita & Pigé, 2006).

En définitive, l’absence d’une définition unique de la qualité de l’audit n’est pas surprenante compte tenu de l’hétérogénéité des parties prenantes de l’audit légal dont les intérêts sont parfois divergents (Warming-Rasmussen & Jensen, 1998) et dont les rôles sont souvent contradictoires (Sutton, 1993). Selon l’IAASB (2011), cette variation dans la perception de la qualité de l’audit par les parties prenantes dépend étroitement de leur niveau d’implication directe dans l’audit et de la manière dont elles évaluent la qualité de l’audit.

▪ **Les indicateurs de mesure de la qualité de l’audit :**

Face à la difficulté de trouver une définition universelle de la qualité de l’audit qui réconcilie les perceptions des différentes parties prenantes, s’entendre sur des indicateurs de mesure fiables semble encore plus problématique. En effet, l’absence d’un consensus sur les indicateurs les plus pertinents qui permettent de mesurer la qualité de l’audit est aujourd’hui une évidence qui est partagée entre praticiens et chercheurs (CAQ, 2014; DeFond

& Zhang, 2014). Outre le manque d'une définition commune, la difficulté de mesure de la qualité de l'audit provient également de son caractère non directement observable par les tiers (Firth & Smith, 1992) en raison notamment de l'inaccessibilité aux dossiers de travail des commissaires aux comptes qui sont tenus à la discrétion et au secret professionnel mais aussi en raison de la standardisation du rapport d'audit, dans son contenu et sa formulation, ce qui n'offre que peu de possibilités de différenciation (Manita & Chemangui, 2007). Pour contourner cette limite, les chercheurs et les praticiens ont essayé de mesurer la qualité de l'audit légal en utilisant des indicateurs de mesure, communément appelés *proxies*, qui s'appuient sur des substituts de la qualité de l'audit.

Considérant que la qualité de l'audit peut être appréhendée à travers des intrants (inputs), des extrants (outputs) et des facteurs contextuels, le PCAOB (2013, 2015) précise que les *proxies* des outputs constituent des indicateurs de mesure directs et les *proxies* des inputs sont des indicateurs de mesure indirects de la qualité de l'audit. En effet des inputs tels que la compétence de l'auditeur, son indépendance, la culture du cabinet d'audit ou la revue des dossiers sont inobservables par les tiers et par conséquent ne peuvent être mesurés directement, contrairement aux outputs qui sont accessibles et directement mesurables par les utilisateurs des livrables d'audit. Le (PCAOB) souligne par ailleurs que seul le rapport d'audit constitue un output observable qui ne permet pas toutefois de différencier les auditeurs en raison de sa standardisation par les normes d'audit. Pour distinguer la nature des *proxies* liés aux inputs de ceux liés aux outputs, nous nous référons à la définition proposée par l'ACAP (2008). Selon ce comité, les indicateurs basés sur les extrants (outputs-based indicators) correspondent à ce que l'auditeur a produit en termes de sa mission d'audit, comme le nombre de fraudes découvertes, la nature des retraitements financiers et les motifs sous-jacents aux redressements et reclassements. Les indicateurs basés sur les intrants (inputs-based indicators) correspondent, quant à eux, à ce que le cabinet d'audit engage dans le cadre de sa mission d'audit pour atteindre un certain résultat, tels que les processus et procédures mis en œuvre pour détecter les fraudes, le niveau moyen d'expérience de l'équipe d'audit apprécié sur le plan individuel, le ratio d'utilisation du personnel et le taux annuel de rétention des auditeurs.

La revue de littérature révèle l'existence de plusieurs "*proxies*" employés ou recommandés par les chercheurs pour mesurer la qualité de l'audit. Dans le milieu professionnel, plusieurs organismes ont mis en place une batterie d'indicateurs quantitatifs qui permettront (i) de mieux juger de la qualité de l'audit, (ii) d'apporter un soutien aux comités d'audit dans la surveillance et l'évaluation de l'auditeur et (iii) de favoriser la compétition entre les auditeurs. Parmi ces organismes nous citons : *Le Financial Reporting*

Council (FRC) au Royaume-Uni, le Canadian Public Accountability Board (CPAB) au Canada, l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) et le Center for Audit Quality (CAQ) aux États-Unis.

Nous présentons dans le tableau suivant quelques "proxies" proposés par les régulateurs et utilisés par certains chercheurs dans le cadre de leurs études.

Catégorie	Indicateurs de mesure	Mode d'emploi	Littérature
Compétence	Expérience en audit	Nombre d'année d'expérience en audit par membre de l'équipe d'audit	<u>PCAOB (2015)</u>
	Expérience en industrie	- Nombre d'année d'expérience sectorielle par membre de l'équipe d'audit - Somme de la racine carrée du total des actifs des clients (d'un auditeur) opérant dans le même secteur divisé par la somme de la racine carrée du total des actifs des clients (d'un auditeur) toutes catégories confondues	<u>Behn, Choi, et Kang (2008), PCAOB (2015)</u>
	Heures de formation	Nombre moyen d'heures/années de formation par échelon	<u>PCAOB (2015)</u>
Indépendance	Dilemmes et cas de mise en situation	Interrogation des auditeurs sur des décisions à prendre en cas de dilemmes	<u>Sweeney et Roberts (1997), Prati et Hauret (2003a)</u>
	Méthode de scoring	Méthode qui consiste en plusieurs étapes : Calcul de ratios (honoraires, mandats, chiffres d'affaires) mesurant l'indépendance des auditeurs, classement des auditeurs, scoring des ratios et estimation de l'indépendance.	<u>Quattara (2016)</u>
Réputation	Sanctions prononcées par les organismes professionnels	Nombre et nature des sanctions infligées au cabinet ou aux associés	<u>Palmrose (1988)</u>
Disponibilité	Ratio de supervision du personnel	Ratio associés/membres du personnel	<u>PCAOB (2015)</u>
Taille du cabinet d'audit	Appartenance au Big "N"	Binaire (oui-non)	<u>Becker, DeFond, Jambalvo, et Subramanyam (1998); Lennox (2005); Ayadi (2013)</u>
Honoraires d'audit	Evolution des honoraires	- Pourcentage de changement par rapport aux années précédentes - Logarithme népérien du montant des honoraires	<u>Ayadi (2013), PCAOB (2015)</u>
Processus d'audit	Seuil de signification	-	<u>Lahbari (2009)</u>
	Perception des administrateurs et des membres des comités d'audit	- Grille d'évaluation qui contient une série de facteurs affectant la qualité du processus d'audit	<u>Manita (2009)</u>

Rapports de l'auditeur	Formulation d'une opinion défavorable sur la continuité d'exploitation	Binaire (oui-non) pour les entreprises en difficulté ou sur une période qui précède la faillite d'une entreprise.	<u>Carey et Simnett (2006)</u>
Etats financiers certifiés	"Accruals" discrétionnaires	Il existe plusieurs modèles d'estimation : - Modèle de Jones (1991) - Modèle de Dechow et Dichev (2002) - Modèle de McNichols (2002) - Modèle de Kothari et al. (2005) - Modèle de Ball et Shivakumar (2006)	<u>Kallapur, Sankaraguruswamy, et Zang (2010)</u>
	Coût du capital	Modèle d'Easton (2004)	<u>Quattara (2016)</u>
	Précision des prévisions des analystes financiers	Valeur absolue de l'erreur de prévision pondérée par le cours de l'action	<u>Lang et Lundholm (1996), Behn et al. (2008)</u>
Contrôle qualité (institutionnel ou revue par les pairs)	Résultats du contrôle qualité	Nature des insuffisances relevées et opinion formulée dans le rapport (favorable – favorable avec observations – défavorable – ...)	<u>Colbert et Murray (1998)</u>

Source : Nous-même

Devant la multitude et la diversité des indicateurs de mesure, il est légitime de s'interroger sur le nombre et la nature des indicateurs à retenir pour mesurer la qualité de l'audit que ce soit dans le cadre d'un travail de recherche scientifique, pour une évaluation de la qualité d'audit par les comités d'audit ou pour un pilotage de la mission d'audit au sein du cabinet. Selon le CCRC (2017), il n'y a pas d'indicateurs typiques pour mesurer la qualité d'audit, les points de vue varient en fonction des besoins particuliers et de la situation de chaque partie prenante (comité d'audit, cabinet d'audit, investisseurs,...). Un associé de KPMG (2017b) précise toutefois que, pour une utilisation appropriée des indicateurs de mesure par les comités d'audit leur permettant à la fois de se renseigner sur l'efficacité du processus d'audit et d'assurer une planification, un suivi et une évaluation efficaces de l'audit, trois critères devraient être pris en considération : La pertinence, le contexte opérationnel et la valeur prédictive des indicateurs de mesure. La pertinence exige de retenir des indicateurs adaptés à la démarche de travail du cabinet, à son équipe et à sa taille. Le contexte opérationnel implique de choisir des indicateurs spécifiques et équilibrés plutôt que standard et le troisième critère privilégie les indicateurs de nature prédictive sur ceux qui peuvent uniquement être évalués après les faits. Il précise également, qu'une évaluation complète de la qualité doit aussi comprendre des examens qualitatifs. Dans une communication sur les indicateurs de mesure de la qualité d'audit, le cabinet Deloitte (2017) partage huit leçons pour optimiser la valeur des indicateurs de

la qualité de l'audit. Ces leçons peuvent être synthétisées comme suit : 1- Elaborer les indicateurs de mesure sur la base des questions, préoccupations et enjeux de l'exécution d'audit. 2- Adapter les indicateurs de mesure aux spécificités de l'entreprise auditée. 3- Les indicateurs doivent couvrir les différents aspects de la qualité d'audit (performance du cabinet, capacités de l'équipe d'audit, qualité de l'exécution d'audit,...). 4- Un indicateur de mesure est plus significatif lorsqu'il est comparé avec la valeur cible convenue et avec sa valeur lors de l'audit précédent ainsi que lorsqu'il est analysé de manière interdépendante avec d'autres éléments de la qualité. 5- Le moment, la forme et le contenu du rapport présenté au comité d'audit sont déterminants. 6- Il est très important de comprendre la portée, le coût et les limites des indicateurs de mesure et d'agir en conséquence. 7- L'élaboration d'indicateurs de mesure créateurs de valeur ajoutée est tributaire de l'implication de la Direction. 8- Les indicateurs de mesure doivent servir de base pour une discussion utile sur la qualité de l'audit.

Dans le cadre des travaux de recherche scientifique, le choix des indicateurs de mesure de la qualité d'audit dépend de trois critères : L'approche de mesure adoptée par le chercheur, la disponibilité de l'information et les limites ou avantages de l'indicateur de mesure.

- L'approche de mesure : Il existe trois principales approches pour mesurer la qualité de l'audit, une approche basée sur l'auditeur (compétence, indépendance, réputation, ...), une approche basée sur les travaux d'audit (planification de la mission, appréciation du contrôle interne, examen des comptes, travaux de fin de mission,...) et une approche basée sur les résultats d'audit (rapport d'audit, états financiers certifiés, ...). Les deux approches basées sur l'auditeur et sur les résultats d'audit constituent des approches de mesure indirectes de la qualité de l'audit contrairement à l'approche basée sur les travaux d'audit qui est une approche de mesure directe qui s'intéresse à la boîte noire qu'est le processus d'audit.
- Disponibilité de l'information : En raison de l'opacité du processus d'audit qui est exécuté en vase clos, la majorité des chercheurs s'orientent vers une approche de mesure indirecte de la qualité d'audit. Les quelques chercheurs qui se sont intéressés au processus d'audit, se sont cantonnés à la dimension perçue de la qualité d'audit à travers l'étude des perceptions des parties prenantes à l'égard de la qualité des travaux d'audit. Parmi l'ensemble des parties prenantes autres que les auditeurs (préparateurs des comptes, membres des comités d'audit, investisseurs, analystes financiers, ...), seul le comité d'audit semble pouvoir rendre un jugement réaliste en raison de sa position et son implication directe dans toutes les phases du processus d'audit. Par ailleurs, certains indicateurs de mesure utilisés dans un contexte peuvent s'avérer invalides dans d'autres contextes en raison de l'indisponibilité ou de l'inaccessibilité des chercheurs à l'information.

C'est le cas notamment du rapport sur la continuité de l'exploitation et le rapport de contrôle qualité qui sont accessibles aux chercheurs anglo-saxons et confidentiels dans d'autres contextes notamment le contexte marocain¹⁸.

- Avantages et limites de l'indicateur : En l'absence d'un indicateur qui permet de mesurer fidèlement la qualité d'audit dans tous ses aspects, le chercheur doit choisir un indicateur compatible avec l'approche de mesure qu'il a adoptée tout en gardant à l'esprit que l'indicateur retenu n'est pas exempt de limites. En effet, si un indicateur de mesure comme la "présence ou pas d'anomalies significatives dans les comptes certifiés" permet dans l'affirmative de juger de la faible qualité de l'audit, ne signifie pas systématiquement que l'audit est de qualité lorsque les états financiers sont exempts de réserves. De même, l'indicateur relatif à la "formulation d'une opinion sur la continuité d'exploitation" bien qu'il soit approprié pour mesurer la qualité d'audit, il ne s'applique qu'aux entreprises en difficulté et limite par conséquent la généralisation des résultats. Quant aux "accruals discrétionnaires" qui sont largement utilisés par les chercheurs comme indicateur de mesure, ils souffrent de l'absence d'un consensus sur un modèle d'estimation. De surcroît, certains indicateurs peuvent être sujets à diverses interprétations comme les "honoraires d'audit" ou peuvent même être considérés comme inadaptés comme la "taille du cabinet" depuis la chute du cabinet Arthur Anderson.

En définitive et comme le souligne l'IAASB (2011), il semble inutile voire inapproprié d'utiliser tous les indicateurs de mesure dans le cadre d'une seule étude. Toutefois, dans la mesure où chaque indicateur se rapporte à un aspect particulier qui ne peut être considéré comme ayant une influence dominante sur la qualité d'audit, DeFond et Zhang (2014) recommandent de retenir des "proxies" relatifs à plus d'une catégorie des "inputs" ou des "outputs", selon l'approche adoptée, afin d'avoir une appréciation plus complète de la qualité d'audit.

□ **Les déterminants de la qualité de l'audit légal :**

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à l'étude des déterminants explicatifs de la qualité de l'audit. Ces études peuvent être classées en deux grandes familles : (i) Etudes uni-variées qui s'intéressent à des déterminants touchant une dimension particulière de la qualité d'audit et (ii) Etudes multi-variées qui tiennent compte du caractère complexe et multidimensionnel de la qualité d'audit et l'expliquent à travers des modèles plus élaborés.

¹⁸ La procédure d'alerte est totalement confidentielle au Maroc.

i. Etudes uni-variées des déterminants de la qualité d'audit légal

La première série d'études appréhende la qualité de l'audit à travers les caractéristiques de l'auditeur, les caractéristiques du client, les caractéristiques de la mission d'audit ou bien les caractéristiques de l'environnement d'audit.

a) Les caractéristiques de l'auditeur :

Les caractéristiques de l'auditeur s'analysent à trois niveaux : Sur le plan individuel, sur le plan de l'équipe d'audit et sur le plan du cabinet d'audit.

Sur le plan individuel et de l'équipe d'audit, la qualité des auditeurs est principalement expliquée par l'indépendance, l'objectivité, l'intégrité, le scepticisme, la compétence et la confidentialité. Ces caractéristiques sont retenues par les codes déontologiques de la profession comme principes fondamentaux du comportement de l'auditeur (IFAC, 2010; CNCC, 2017). En effet, il est évident que la réussite de toute mission d'audit légal est conditionnée par le respect de ces principes. Perry (1984) déclare en ce sens que l'incompétence, le manque d'objectivité et de scepticisme professionnel font partie des motifs les plus courants de l'échec d'une mission d'audit. Plusieurs auteurs considèrent par ailleurs que c'est **l'indépendance** qui représente le facteur clé de la qualité d'un auditeur (Schandl, 1978; Flint, 1988; Boritz, 1992; Sikka & Willmott, 1995), c'est même la clé de voûte de la profession de commissariat aux comptes (Loyer, 2006). Lorsqu'un auditeur manque d'indépendance, son opinion sur les états financiers sera sans valeur, les utilisateurs y accorderont moins de confiance et les marchés de capitaux seront incertains (Firth, 1980). Aussi longtemps que les auditeurs maintiendront un niveau élevé d'indépendance, les rapports d'audit continueront d'être acceptés, respectés et valorisés par toutes les parties prenantes notamment les entreprises, les institutions financières, le gouvernement et les investisseurs. Le concept d'indépendance a fait l'objet de plusieurs définitions auprès des chercheurs. Il correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise (Watts & Zimmerman, 1978 cité dans Prat dit Hauret 2003a), à la capacité de l'auditeur à divulguer des fraudes ou des malversations financières (DeAngelo, 1981), à la capacité d'agir avec intégrité et objectivité (McKinley, Pany, & Reckers, 1985), à une attitude mentale impartiale dans la prise de décisions qui augmente la probabilité d'une opinion cohérente avec les éléments probants collectés (Bartlett, 1993; T. Lee & Stone, 1995), à la capacité de porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence exercée par ses interlocuteurs (Bazerman, Morgan, & Loewenstein, 1997), à la volonté de l'auditeur de refléter dans le rapport d'audit tous les problèmes et défauts qu'il a détectés dans les états financiers (Arruñada, 1999) et enfin à la capacité mentale de l'auditeur à analyser les comptes et d'en rendre compte dans son

rapport de façon non biaisée et sans causer de préjudice aux tiers (Prat Dit Hauret, 2003b). L'indépendance s'analyse également en une indépendance d'esprit ou de fait et une indépendance en apparence (Mautz & Sharaf, 1961; Flint, 1988). L'indépendance d'esprit reflète « l'état d'esprit de l'auditeur qui lui permet d'agir avec intégrité et objectivité et exercer son scepticisme professionnel sans être affecté par des influences qui compromettent le jugement professionnel ». Quant à l'indépendance en apparence, elle crédibilise l'indépendance de fait en obligeant l'auditeur à « éviter les circonstances qui amèneraient une tierce partie raisonnable et informée, qui a connaissance de toutes les informations pertinentes, à conclure raisonnablement que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnel d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission est compromis » (IFAC, 2010; AICPA, 2014). Il faut toutefois garder à l'esprit que l'indépendance de l'auditeur est toujours relative et que l'indépendance absolue n'existe pas (Commission européenne, 2002; Prat Dit Hauret, 2003b). En effet, l'indépendance totale est difficilement tenable en raison de plusieurs facteurs d'influence, notamment la nature humaine et les caractéristiques psychologiques de l'auditeur (Bazerman et al., 1997; Prat dit Hauret, 2003a), les pressions sociales et économiques (McNair, 1991; Lord & DeZoort, 2001) et la nécessité d'établir un compromis entre l'indépendance et la compétence pour pouvoir collecter des informations pertinentes pour l'audit (Richard & Reix, 2002).

Partant de la définition de l'IFAC et de l'AICPA, nous remarquons que l'indépendance est intrinsèquement liée à l'objectivité, à l'intégrité et au scepticisme professionnel. Selon la recommandation n° 2001/6942 du 16 mai 2002 de la (Commission européenne), l'exécution d'un contrôle légal conforme aux principes d'objectivité et d'intégrité est atteinte et démontrée au public au moyen de l'indépendance de fait et d'apparence. **L'objectivité** d'opinion est donc l'objectif ultime du contrôle légal des comptes (Commission européenne, 2002) et l'élément important attendu d'un auditeur (Compernelle, 2008). Elle impose à celui-ci l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre son jugement professionnel (IFAC, 2010). Quant à **l'intégrité**, elle minimise le risque de non-indépendance (Turner, Mock, & Srivastava, 2002), maximise les opportunités d'affaires (Mautz & Sharaf, 1961) et conditionne la valeur du rapport d'audit conjointement avec l'indépendance (Arens, Elder, & Mark, 2012). L'intégrité se rapporte en effet à la propension d'un auditeur à ne pas s'engager dans des activités inappropriées (Turner et al., 2002), implique l'impartialité, l'équité et la sincérité dans l'exécution de la mission d'audit et impose à l'auditeur d'agir avec honnêteté et droiture et s'abstenir de tout agissement contraire à l'honneur et la probité (IFAC, 2010; Arens et al., 2012; CNCC, 2017). **Le scepticisme professionnel** correspond

quant à lui à l'adoption d'une attitude caractérisée par un esprit critique, en étant attentif aux éléments qui pourraient révéler l'existence d'éventuelles anomalies significatives dues à une erreur ou à une fraude et en procédant à une évaluation critique des éléments probants (CNCC, 2017). Selon Hurt (2010), six attributs caractérisent le scepticisme professionnel d'un auditeur, il s'agit de l'esprit critique, de la suspension du jugement, de la recherche de connaissances, de la compréhension interpersonnelle, de l'estime de soi et de l'autonomie. Les trois premières caractéristiques se rapportent à la façon dont un auditeur examine les preuves, la quatrième identifie la nécessité de considérer l'aspect humain lors de l'évaluation des preuves tandis que les deux dernières caractéristiques portent sur la capacité de l'auditeur à agir selon les informations obtenues. Le scepticisme professionnel peut également s'assimiler à la suspicion (Shaub, 1996), au doute et à la sensibilité aux preuves d'audit (McMillan & White, 1993) ce qui permet d'améliorer la qualité de l'audit en réduisant le risque de ne pas détecter des anomalies dans les états financiers du client (Nelson, 2009). **La compétence** présente aussi un autre facteur déterminant de la qualité de l'auditeur qui est indispensable pour mener à bien un audit financier et réaliser de manière satisfaisante les diligences d'audit (Flint, 1988; Prat Dit Hauret, 2003b). Au sens générique, elle correspond à une combinaison de ressources, de savoir, de savoir-faire et de savoir-être (Tremblay & Sire, 1999; Defélix, 2006; Noel, 2008; Dietrich, Gilbert, Pigeyre, & Aubret, 2010). Les chercheurs distinguent de ce fait trois types de compétence : la compétence technique, la compétence éthique et la compétence sociale. Les ingrédients de la compétence technique se définissent en termes de qualification, de connaissances, d'expertise et d'expérience, (Flint, 1988; Abdolmohammadi & Shanteau, 1992; T. A. Lee, 1993; Prat Dit Hauret, 2003b; Ammar, 2006), de capacité à collecter et à évaluer les preuves d'audit T. Lee et Stone (1995), et d'aptitude à détecter les fraudes et les inexactitudes dans les états financiers (DeAngelo, 1981; Watts & Zimmerman, 1981; Arruñada, 1999). Pour le cas particulier de l'expérience, les chercheurs distinguent l'expérience en audit et l'expérience dans l'industrie qui est synonyme d'une spécialisation qui s'acquiert par l'audit de plusieurs entreprises opérant dans le même secteur d'activité (Wooten, 2003; Manita & Chemanguï, 2007). Quant à la compétence éthique, elle repose sur « la capacité et les aptitudes de l'auditeur à rendre des jugements moraux » (Gaa & Ponemon, 1994). C'est une « disposition individuelle à agir selon les vertus afin de rechercher la bonne décision dans une situation donnée » (Nillès, 2002). Noel (2008) la définit comme « la capacité à reconnaître l'existence d'un dilemme éthique et à appliquer les normes et les principes adéquats pour trouver un accord juste entre toutes les parties concernées ». Selon le même auteur, la compétence éthique se distingue de (i) la performance morale qui se limite à l'atteinte d'un résultat juste et équitable bien qu'il ne le soit pour toutes

les parties concernées, (ii) de la sensibilité éthique qui se réduit à la prise de conscience de l'existence d'un dilemme éthique et (iii) du respect strict des règles dont l'éthique peut en justifier la dérogation dans des situations singulières. La compétence éthique s'impose donc comme un ingrédient clé de la qualité de l'auditeur qui se retrouve souvent seul avec sa conscience pour résoudre les différents dilemmes que lui engendrent les conflits d'intérêt dans lesquels il pourrait se placer et pour lesquels ni les normes ni le code de déontologie n'offrent de solutions simples (Fortin & Martel, 1997). Pourtant, Lemaitre et Krohmer (2010) ont constaté que la dimension éthique revêt une importance marginale auprès des professionnels d'audit. En dernier lieu, la compétence relationnelle qui a fait l'objet de peu d'études académiques, s'identifie à la qualité de la relation de l'auditeur avec ses pairs et avec son client. La relation avec les pairs est couverte par le principe de confraternité qui impose à l'auditeur de se garder de tout acte déloyal envers un confrère et de tout agissement susceptible de jeter le discrédit à l'image et à la bonne réputation de la profession (IFAC, 2010; CNCC, 2017). Vis-à-vis de son client, les capacités relationnelles de l'auditeur lui permettent d'établir une relation de confiance avec celui-ci qui est susceptible de faciliter ses investigations et la qualité de son travail (Richard & Reix, 2002). Enfin, la **confidentialité**, dernier déterminant qui caractérise la qualité d'un auditeur, impose à ce dernier de ne pas se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de la mission d'audit pour son bénéfice personnel ou celui de tiers, ni de les divulguer à des personnes non qualifiées pour en connaître à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire (IFAC, 2010). L'auditeur doit également faire preuve, en vertu de ce principe, de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale (CNCC, 2017). Selon Arens et al. (2012), la divulgation d'informations à des tiers ou à des employés du client auxquels l'accès à l'information leur a été refusé pourrait sérieusement compromettre la relation de l'auditeur avec son client et même lui être préjudiciable dans des cas extrêmes. En sus, D. F. Arnold, Bernardi, Neidermeyer, et Schmee (2006) soulignent que l'absence de la règle de confidentialité provoquera la réticence du client à accorder l'accès à des informations secrètes et à révéler des informations pertinentes pour l'audit ce qui handicaperait l'auditeur à procéder à l'examen nécessaire lui permettant de se forger une opinion raisonnable quant à l'exactitude des états financiers. Le respect de ce principe est donc capital pour maintenir une bonne relation avec la direction et faciliter par voie de conséquence la conduite de la mission d'audit.

Sur le plan du cabinet d'audit, la qualité de celui-ci est appréhendée par les chercheurs à travers sa taille, sa réputation, son taux de litige, la gestion

de ses ressources humaines, son expérience en audit et la réalisation de missions de conseil.

Plusieurs auteurs soutiennent que **les cabinets de grande taille**, notamment les Big, délivrent une prestation d'audit de meilleure qualité que les cabinets de moindre taille (DeAngelo, 1981; Davidson & Neu, 1993; Becker et al., 1998; Francis & Yu, 2009; Lawrence, Minutti-Meza, & Zhang, 2011; Sawan & Alsaqqa, 2013). Cette supériorité qui s'apparente à (i) une plus grande expertise dans la détection des anomalies dans les comptes (Francis & Yu, 2009), (ii) une production de rapports d'audit plus précis et plus informatifs de la détresse financière (Lennox, 1999) et (iii) une conformité plus élevée des états financiers de leurs clients au référentiel comptable qui leur est applicable (Krishnan & Schauer, 2000), est justifiée d'après les chercheurs par le fait que les grands cabinets disposent de ressources plus importantes, investissent dans la technologie qui permet d'améliorer la qualité des productions d'audit (Sirois, Marmousez, & Simunic, 2016), disposent d'un portefeuille client diversifié et plus important qui minimise leur dépendance vis-à-vis d'un client particulier (Alvin Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006; Dehkordi & Makarem, 2011) et enfin veillent à ce que leur personnel reçoive un niveau approprié de formation ce qui se répercute positivement sur la qualité de leurs travaux d'audit à travers notamment le maintien d'un niveau élevé de compétence et l'atténuation de leur influence par le comportement des audités (Francis & Yu, 2009). Quant à **la réputation**, elle incite les cabinets d'audit qui jouissent de cette qualité, en l'occurrence les Big (Ramirez, 2003), à émettre des rapports d'audit plus précis par crainte de perdre des mandats d'audit (DeAngelo, 1981). En ce sens, Skinner et Srinivasan (2012) et Hennes, Leone, et Miller (2010) précisent que les clients réputés de produire des états financiers crédibles sont susceptibles de faire appel à d'autres cabinets d'audit lorsque la réputation de leurs commissaires aux comptes se détériore ou lorsqu'elle est mise en question pour éviter les conséquences sur le marché des capitaux d'une information financière potentiellement non fiable. D'après les chercheurs, la bonne réputation d'un cabinet d'audit influence positivement la qualité de sa prestation d'audit par le biais de deux motifs : Le besoin de réduire l'incertitude ex ante des investisseurs non informés, par l'émission de rapports qui attestent objectivement les comptes audités (Beatty, 1989) et la crainte de perdre des mandats d'audit par l'émission de rapports non objectifs qui discréditent la réputation du cabinet (DeAngelo, 1981; Palmrose, 1988). **Le taux de litiges** constitue également un déterminant de la qualité d'un cabinet d'audit qui est positivement corrélé à la réputation (Skinner & Srinivasan, 2012). Le taux de litiges renvoie en fait à la notion de responsabilité juridique vis-à-vis du client et des tiers. Skinner et Srinivasan (2012) estiment que lorsque les auditeurs sont légalement responsables des défaillances d'audit, ils seront plus incités à

fournir une prestation d'audit de haute qualité pour éviter les coûts de litige. Pour Hottegindre et Lesage (2009), les litiges comprennent deux types d'actions : les actions en justice et les sanctions disciplinaires prononcés à l'encontre des auditeurs légaux, tandis que d'autres auteurs comme Palmrose (1988) assimilent les litiges aux procès. En analysant les litiges et les condamnations des commissaires aux comptes en France, Hottegindre et Lesage (2009) ont relevé que ces litiges et condamnations sont principalement dus à un manque de compétence et/ou d'indépendance des auditeurs légaux. Par ailleurs, Palmrose (1988) a conclu dans son étude de la relation entre la taille des cabinets et leurs taux de litige, que les cabinets n'appartenant pas à la catégorie des Big courent un risque plus grand d'être mis en cause dans des procès. **La gestion des ressources humaines** a été également reconnue comme un déterminant qui permet de juger de la qualité d'un cabinet d'audit. En effet, les firmes d'audit qui sont susceptibles de fournir une qualité élevée d'audit et d'être performantes sur le marché sont celles qui sont capables d'attirer des profils brillants et compétents par la mise en œuvre d'une politique de recrutement et de formation efficace qui permet d'assurer à leur personnel un plan de carrière et un niveau élevé de compétence et de professionnalisme (Wooten, 2003; Chemangui & Manita, 2007). Pour DeAngelo (1981), ce sont les cabinets de grande taille comme les Big qui ont le potentiel d'attirer les profils les plus qualifiés du fait qu'ils disposent de ressources plus importantes que les cabinets de moindre taille. En plus de l'aspect pécuniaire, les jeunes employés sont également attirés par le renom et le prestige des Big qui leur permettent de booster leurs carrières et accéder à des postes de responsabilité dans de grandes firmes après un passage de quelques années en cabinet (Stenger, 2015). La qualité d'une firme d'audit peut également être déterminée à travers son **expérience**. Les chercheurs distinguent l'expérience en audit et l'expérience dans l'industrie. Selon Manita et Chemangui (2007), plus le cabinet d'audit réalise un grand pourcentage de son chiffre d'affaires dans des travaux de certification des comptes, plus il acquiert de l'expérience en audit et plus il est présumé fournir une meilleure qualité d'audit. Quant à l'expérience en industrie, Manita et Chemangui (2007) estiment que lorsqu'un cabinet d'audit certifie les comptes de plusieurs sociétés appartenant au même secteur d'activité, cela lui permet de mieux comprendre l'activité de ses clients et de développer une spécialisation qui améliore la qualité de sa prestation d'audit. Selon Bills, Jeter, et Stein (2014), plusieurs chercheurs soutiennent le fait qu'un spécialiste est capable de fournir un service de meilleure qualité qu'un auditeur non spécialisé. En outre, les mêmes auteurs ont constaté que la spécialisation génère un avantage compétitif basé sur les coûts sans que cela compromette la qualité du service. Enfin, **les missions de conseil** sont considérées comme un déterminant de la qualité d'un cabinet d'audit selon deux visions antagonistes. Les partisans de

la première vision défendent le non-cumul des missions d’audit et de conseil pour un même client. Pour eux, ce cumul est susceptible de porter atteinte à l’objectivité et à l’indépendance de l’auditeur et par conséquent à la qualité de l’audit et à la crédibilité des états financiers. Les arguments avancés par ce groupe de chercheurs tiennent au fait (i) que les clients qui paient des honoraires de conseils reçoivent souvent des certifications sans réserves (Wines, 1994), (ii) que la fourniture de missions de conseil crée des liens économiques entre l’auditeur et son client ce qui affaiblit l’indépendance de l’auditeur et par conséquent la qualité de l’audit (Simunic, 1984; Beck, Frecka, & Solomon, 1988; Butterworth & Houghton, 1995) et (iii) que les honoraires de conseils sont liés à des accruals discrétionnaires plus élevés (Frankel, Johnson, & Nelson, 2002; Gul, Jaggi, & Krishnan, 2007). A l’inverse, le deuxième groupe de chercheurs déclare qu’il n’existe aucune preuve substantielle sur la présence d’un effet négatif exercé par la fourniture de missions de conseil sur l’indépendance des auditeurs et la qualité de l’audit. Bien au contraire, ce groupe de chercheurs a constaté (i) l’existence d’une corrélation négative entre les honoraires de conseil fiscal et les redressements fiscaux subis par les clients (Kinney, Palmrose, & Scholz, 2004; Gleason & Mills, 2011), (ii) que les missions de conseil permettent d’accroître le capital réputationnel de l’auditeur que ce dernier n’est pas prêt à laisser périlcliter pour satisfaire les demandes d’un client donné (Arruñada, 1999) et (iii) que les missions de conseil permettent à l’auditeur d’accroître sa connaissance de l’activité du client et conduire ainsi à un audit plus efficace et efficient (Tepalagul & Lin, 2015).

b) Les caractéristiques du client

Les caractéristiques du client notamment sa taille, sa situation financière, l’existence d’un comité d’audit efficace et le comportement des audités sont des facteurs qui peuvent influencer la qualité de l’audit. S’agissant de **l’importance du client** qui se caractérise notamment par sa taille, sa situation financière et le montant des honoraires payés, les résultats des chercheurs sont mitigés. Tandis que certains chercheurs ont constaté que les auditeurs sont plus enclins à prester un audit de qualité pour les clients les plus importants, d’autres chercheurs constatent, à l’inverse, que plus le client est important plus il est apte à influencer négativement la qualité de l’audit. Les arguments avancés par le premier groupe de chercheurs s’appuient sur des études dont les conclusions révèlent (i) que la propension des auditeurs à formuler des réserves sur les comptes est positivement corrélée à l’importance du client (S. Chen, Sun, & Wu, 2010), (ii) que les clients importants sont plus susceptibles de recevoir une opinion sur la continuité d’exploitation (going-concern opinion post-Sox) (Li, 2009), (iii) que les cabinets d’audit, Big et non-Big, sont plus conservateurs envers les grands clients (Reynolds & Francis,

2000; Hunt & Lulseged, 2007) (iv) que les Big ne compromettent pas leur indépendance pour les gros clients (Chi, Douthett Jr, & Lisic, 2012) et (v) que les auditeurs tolèrent moins la gestion des résultats¹⁹ (earnings management) chez les grands clients (Gaver & Paterson, 2007). Du côté du deuxième groupe de chercheurs, Tepalagul et Lin (2015) estiment que les clients qui sont économiquement importants, ont plus de poids dans le portefeuille d'un auditeur et par conséquent peuvent influencer ce dernier à céder à leurs pressions et compromettre ainsi son indépendance. De même, Wright et Wright (1997) ont constaté que les auditeurs sont plus susceptibles de renoncer aux ajustements pour les clients importants. De leur côté, Krishnan et Krishnan (1996) indiquent que les auditeurs sont moins susceptibles de formuler des certifications avec réserves pour des clients importants.

Concernant l'influence du **comité d'audit** sur la qualité d'audit, la revue de littérature montre l'importance du rôle joué par celui-ci dans la préservation de l'indépendance des commissaires aux comptes. Sharma, Sharma, et Ananthanarayanan (2011) indiquent en ce sens que la présence d'un comité d'audit efficace permet de réduire les liens économiques existant entre l'auditeur et son client. Pour Compernelle (2009), le comité d'audit contribue, en sa qualité d'acteur influent dans les jeux de pouvoir en matière de gouvernance, à la construction de l'indépendance des auditeurs et constitue une arme de dissuasion qui permet d'atténuer les conflits d'intérêts qui pèsent sur les auditeurs légaux. Quant à Piot et Kermiche (2009), le comité d'audit permet de « protéger l'indépendance des auditeurs externes en formant un écran contre les pressions des dirigeants » et contribue à « enrichir la qualité du processus d'audit en favorisant une meilleure circulation de l'information sur le déroulement des contrôles, et donc la révélation d'éventuelles irrégularités à un niveau hiérarchique suffisant pour qu'elles soient prises en considération ». Pour Broye (2009), la présence d'un comité d'audit indépendant et actif renforce les exigences en matière de contrôle externe et d'effort d'audit. Enfin, Turley et Zaman (2007) soulignent l'importance des réunions informelles organisées entre le comité d'audit et les auditeurs légaux qui, selon Carcello, Hermanson, Neal, et Riley (2002 (cité dans Broye 2009)), « incitent les auditeurs à fournir plus d'effort lorsqu'ils perçoivent une exigence de qualité particulière de la part du comité ».

Enfin, le **comportement des audités** lors d'une mission de certification des comptes est susceptible d'affecter la qualité de l'audit. En effet, tout au long de la mission d'audit, l'auditeur doit « collecter des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde

¹⁹ La gestion des résultats se définit comme une intervention des managers dans le processus de reporting financier externe dans le but d'obtenir un gain privé (Schipper, 1989) et d'inclure en erreur certaines parties prenantes ou influencer des projets contractuels (Healy & Wahlen, 1999).

son opinion » (CNCC, 2014, NEP 500). La collecte de ces éléments qui requiert bien évidemment le concours des audités, peut se heurter à une attitude de résistance et de méfiance conduisant à un comportement non coopératif (Chekkar & Zoukhoua, 2009). La réussite de la mission d’audit étant conditionnée par la collaboration des audités, l’auditeur est placé dans une situation d’infériorité par rapport à l’audité qui est en mesure de recourir à plusieurs procédés en vue d’entraver la bonne marche de la mission et empêcher l’auditeur à mettre en œuvre une ou plusieurs procédures jugées nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes. Ainsi, comme le signale Colasse (2003), l’audité peut délibérément communiquer en retard les documents demandés par l’auditeur, lui remettre des documents bruts et sous des formats dont la mise en forme, le retraitement et l’exploitation nécessitent un budget temps important, se montrer indisponible pour apporter des éclaircissements aux interrogations de l’auditeur ou bien fournir des réponses incomplètes et imprécises. Dans des cas extrêmes, l’audité peut même s’opposer aux demandes de confirmation des tiers envisagées par l’auditeur bien que celui-ci les a retenues comme technique de contrôle²⁰. Les comportements dysfonctionnels des audités peuvent prendre d’autres formes, notamment l’intimidation de l’auditeur, la retardation du paiement, la culpabilisation de l’auditeur quant aux conséquences de sa décision sur l’entreprise, l’insinuation du non renouvellement du mandat qui prend la forme de chantage, l’interférence dans le choix de l’équipe, la déstabilisation de l’auditeur, la programmation tardive de l’intervention de l’auditeur et la négociation des honoraires à la baisse (Sakka & Manita, 2011).

c) Les caractéristiques de la mission d’audit

Les caractéristiques de la mission d’audit sont également considérées comme facteurs influençant la qualité d’audit. Une mission d’audit se caractérise par (i) les honoraires d’audit, (ii) la durée du mandat et (iii) le processus d’audit. Certes d’autres éléments entrent en jeu tels que le commissaire aux comptes, l’équipe d’audit affectée à la mission et l’entité auditée mais nous entendons ici par mission d’audit, le service d’audit excepté l’auditeur, l’audité et l’environnement d’audit.

Les chercheurs qui se sont intéressés à l’étude des **honoraires d’audit** et leur impact sur la qualité d’audit ont relevé des constats hétérogènes sinon contradictoires. Alors que certains chercheurs ont démontré l’existence d’une corrélation positive entre les honoraires et la qualité d’audit, d’autres chercheurs ont démontré l’inverse. Selon Srinidhi et Gul (2007), des honoraires d’audit élevés reflètent un effort d’audit plus élevé et une meilleure

²⁰ Ce type de comportement devrait être rare dans la mesure où il est incriminé par les lois et constitue un délit d’entrave

appréciation des écritures d'inventaires. R. Francis (2004) a constaté, à travers son étude de la qualité d'audit dans le marché américain, que les auditeurs qui imposent des honoraires d'audit plus élevés fournissent généralement des audits de qualité supérieure. De même, Eshleman et Guo (2013) ont relevé l'existence d'une relation positive entre les honoraires d'audit anormaux²¹ et la qualité d'audit, cette relation a été démontrée par la corrélation négative entre le niveau d'honoraires anormaux payés par le client et la probabilité d'effectuer des régularisations discrétionnaires pour atteindre ou dépasser les prévisions d'analystes. Enfin, Deis et Giroux (1996) ont relevé que la qualité d'audit et le nombre d'heures d'audit restent élevés malgré le faible niveau des honoraires. Du côté des chercheurs qui ont démontré l'effet négatif des honoraires d'audit sur la qualité d'audit, C. Chen, Su, et Wu (2005); Fang et Hong (2008) cités dans Xie, Cai, et Ye (2010) ont constaté que le paiement d'honoraires d'audit anormaux permet aux clients de bénéficier d'une opinion d'audit favorable. De même, Gunny, Krishnan, et Zhang (2007) ont constaté, suite à l'examen des rapports publiés par le PCAOB, l'existence d'un lien étroit entre les déficiences d'audit²² relevés par les contrôleurs du PCAOB et les honoraires d'audit payés par les clients. Selon ces chercheurs, plus les honoraires reçus sont importants plus la probabilité de conduire un audit déficient augmente. Par ailleurs, certains chercheurs qui ont étudié la relation triangulaire « concurrence, honoraires et qualité d'audit », ont constaté que, dans un contexte de concurrence réduite, les auditeurs qui dominent le marché d'audit peuvent exiger des honoraires élevés tout en fournissant des services d'audit de faible qualité, soit explicitement en « connivence avec le client » soit implicitement en abusant de leur pouvoir de marché (Kersnar, 2008) cité dans Choi, Kim, Lee, et Sunwoo (2017). De l'autre côté, certains chercheurs ayant étudié la relation « concurrence, honoraires et qualité d'audit » dans un contexte de forte concurrence qui tire les honoraires d'audit vers le bas, n'ont pas relevé de corrélation entre la baisse des honoraires et une baisse de la qualité du service d'audit. (Climent-Serrano, Bustos-Contell, Labatut-Serer, & Rey-Martí, 2017). Enfin, les praticiens insistent sur l'importance de trouver un juste équilibre entre le coût et la qualité d'audit au cours du processus de sélection de l'auditeur surtout dans « la conjoncture économique actuelle où bon nombre de sociétés tentent de prospérer et se soucient, avec raison, de la réduction des coûts dans le plus de domaines possible, y compris en ce qui concerne les honoraires d'audit » (KPMG, 2017a).

²¹ Les honoraires d'audit anormaux correspondent à la différence entre les honoraires d'audit réellement versés à l'auditeur et le niveau normal attendu des honoraires qui auraient dû être facturés. (Choi, Kim, & Zang, 2010)

²² Constituent des cas de déficiences d'audit : Le défaut de collecte ou d'évaluation des preuves probantes et le défaut d'exécution de contrôles substantifs suffisants.

La durée du mandat qui représente « la période pendant laquelle est maintenue la relation entre une société et ses auditeurs » (Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002), varie entre courte, moyenne et longue suivant la réglementation adoptée par chaque pays²³. Les travaux de recherche ayant étudié son impact sur la qualité d'audit peuvent être classés en trois groupes en fonction des conclusions tirées : Un premier groupe qui défend la corrélation positive entre la durée du mandat et la qualité d'audit, un deuxième groupe qui sous-tend l'inverse et un troisième groupe qui se positionne entre les deux premiers. Les chercheurs du premier groupe considèrent que (i) la connaissance de l'entreprise se développe avec l'avancement des travaux (Knapp, 1991 cité dans (Chihi, 2014)), (ii) que les auditeurs mandatés pour une longue durée sont plus susceptibles d'émettre des rapports d'audit fiables (Geiger & Raghunandan, 2002), (iii) que les mandats de courte durée (2 à 3 ans) sont associés à une qualité d'information financière inférieure à celle qui correspond aux mandats de durée moyenne (4 à 8 ans) (Johnson et al., 2002) et (iv) que la durée du mandat est positivement associée à la fiabilité perçue des états financiers (Ghosh & Moon, 2005). Le deuxième groupe, partisan du principe de rotation (Geiger & Raghunandan, 2002), invoque des arguments antagonistes qui tiennent au fait que (i) la fiabilité de l'opinion émise par l'auditeur diminue au fur et à mesure que la durée de son mandat augmente (Donald R. Deis & Gary, 1992), (ii) que l'auditeur est moins susceptible d'employer des procédures d'audit innovantes et maintenir une attitude de scepticisme professionnel après une relation durable avec son client (Mautz & Sharaf, 1961; Shockley, 1982, cités dans Deis et Gary, 1992) (iii) que l'indépendance perçue de l'auditeur est compromise à compter de la cinquième année du mandat (Teoh & Lim, 1996) et (iv) qu'une relation d'affaires durable avec un auditeur diminue son objectivité et augmente la probabilité qu'il émette une opinion sans réserves (Vanstraelen, 2000). Enfin, le dernier groupe (i) n'a relevé aucune association significative entre "durabilité de la relation auditeur-auditée" et "qualité insuffisante" (Nagy & Cenker, 2002), (ii) estime que les auditeurs ne deviennent pas moins indépendants au fil du temps et ne deviennent pas meilleurs dans la prévention du risque de continuité d'exploitation (Knechel & Vanstraelen, 2007) et (iii) qu'il est « difficile d'arbitrer entre la perte d'indépendance que peut entraîner une longue durée de collaboration entre l'auditeur et son client et le gain de compétence associé à une relation durable » (Janin & Piot, 2008).

²³ Courte : 1 an (ex : Etats-Unis, Canada, Australie), Moyenne : 3 ans (ex : Maroc, Algérie, Tunisie) et

longue : 6 ans (ex : France, Sénégal, Madagascar)

Enfin, le **processus d'audit** qui est conduit conformément aux normes internationales d'audit²⁴ émises par l'IFAC, comprend plusieurs étapes que l'auditeur doit suivre pour réaliser sa mission de certification et formuler une opinion sur l'image fidèle des états financiers. Selon les normes de l'IFAC, le processus d'audit comprend les étapes suivantes qui constituent le cœur de la démarche d'audit (CNCC, 1989) : 1- Acceptation de la mission, 2- prise de connaissance de l'entreprise, orientation et organisation de la mission, 3- appréciation du contrôle interne, 4- contrôle des comptes, 5- travaux de fin de mission et examen des comptes annuels, 6- rédaction d'un rapport exprimant l'avis sur les comptes. Ces étapes ne diffèrent pas trop de celles identifiées par les chercheurs. Pour Chow, McNamee, et Plumlee (1987), le processus d'audit comporte cinq étapes : Planification et orientation de la mission, tests de conformité, tests de substance, synthèse des travaux et formulation de l'opinion d'audit. Quant à Sutton (1993), le processus d'audit comporte quatre grandes phases : Phase de planification de la mission, phase d'interim, phase finale et phase de synthèse des travaux. Comme il a été exposé au début de cet article, la qualité d'audit est un concept multidimensionnel qui ne se limite pas uniquement à la qualité de l'auditeur mais intègre également la qualité du processus d'audit. Toutefois, en raison de la difficulté d'observation du processus d'audit, plusieurs chercheurs ont appréhendé la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur. Il est évident que la qualité de l'auditeur affecte nécessairement la qualité du processus d'audit or pour réaliser un audit de qualité, l'auditeur doit se conformer au code de déontologie et respecter les différentes étapes prescrites par les normes d'audit, notamment la préparation d'un plan d'audit approprié et d'un programme de travail efficace et la supervision de leur mise en œuvre. En dehors des caractéristiques de l'auditeur présentées supra qui, à la fois, déterminent et influencent la qualité d'audit, certains chercheurs se sont intéressés à d'autres facteurs qui sont susceptibles d'influencer la qualité du processus d'audit. Sutton (1993) a recensé 19 facteurs affectant chacune des quatre phases du processus d'audit qu'il a identifiées. Ces facteurs se rapportent soit aux caractéristiques de l'auditeur, soit au respect des diligences prévues par les normes d'audit soit au client audité. Prat dit Hauret (2003a) s'est intéressé aux composantes psychologiques du comportement de l'auditeur notamment, le développement moral cognitif, le locus de contrôle et la croyance dans un monde juste. Tandis que d'autres chercheurs ont étudié les comportements dysfonctionnels des auditeurs notamment les comportements de réduction de la qualité, la mauvaise gestion de l'équipe, les pressions sociales exercées par le supérieur ou un pair, les comportements non professionnels et la sous-déclaration du

²⁴ Au Maroc, les missions d'audit légal sont effectuées en respectant le manuel des normes de l'OEC. En France, le commissariat aux comptes est exercé conformément aux NEP en attendant l'adoption des ISA par la commission européenne.

temps passé sur une mission d'audit (Herrbach, 2001; Nasution, 2013; Gaddour, 2016).

d) Les caractéristiques de l'environnement d'audit

Les caractéristiques de l'environnement d'audit constituent également des facteurs qui sont susceptibles d'influencer la qualité de l'audit. Nous nous limitons dans le cadre de cette étude au contrôle qualité, à la rotation, à la concurrence et aux sanctions professionnelles.

Le contrôle qualité consiste à contrôler l'activité professionnelle des auditeurs légaux dans l'objectif de maintenir un niveau élevé de qualité de travail et s'assurer du respect des règles d'éthique et d'indépendance. Il existe deux types de contrôle qualité : (i) un contrôle qualité institutionnel²⁵ assuré par des instances professionnelles indépendantes telles que le PCAOB aux états unis et le H3C en France et (ii) un contrôle qualité organisé par la profession dans le cadre de la revue indépendante du dossier d'audit qu'on désigne par "revue par les pairs" (Hazgui, Manita, & Pochet, 2010). Plusieurs chercheurs ont démontré que la revue par les pairs est positivement corrélée à la qualité d'audit. Selon Casterella, Jensen, et Knechel (2009), la revue par les pairs permet d'améliorer la qualité de l'audit dans la mesure où elle contribue à déceler les pratiques risquées au sein du cabinet, à réduire les erreurs d'audit et à prédire les échecs d'audit manifestés par les négligences ou fautes professionnelles commises par les auditeurs. Pour Hilary et Lennox (2005), la contribution de la revue par les pairs dans l'amélioration de la qualité d'audit se perçoit à travers la volonté et le désir des cabinets d'audit à recevoir une évaluation positive, or il a été constaté que cette évaluation est considérée par les parties prenantes à l'audit comme un critère crédible qui permet de différencier la qualité des prestations d'audit et permet même d'influencer le gain et la perte des clients. Toutefois, les scandales financiers des années 2000 ont remis en cause la crédibilité de la revue par les pairs et sa capacité à détecter les défaillances des travaux d'audit. L'incapacité de la revue par les pairs à atteindre les objectifs qui lui ont été assignés, a poussé les organisations professionnelles à la réduire à un simple contrôle de forme voire de complaisance réalisé entre confrères. En dehors du manque de sa crédibilité, Hazgui et al. (2010) précisent que la revue par les pairs présente plusieurs autres limites notamment, le fait qu'elle n'est pas suivie de sanctions, qu'elle est peu susceptible de détecter les grandes erreurs, que les contrôles sont réalisés par des membres de la profession et que les résultats des contrôles restent confidentiels et non publiés au grand public. L'inefficacité de la revue par les pairs a donc imposé l'obligation d'instaurer

²⁵ Ce type de contrôle n'existe pas au Maroc. Le seul contrôle qualité existant est celui assuré par l'OEC.

une nouvelle forme de contrôle qui tient compte des limites du contrôle en place. Ainsi, la loi Sarbanes-Oxley entrée en vigueur en 2002 aux Etats-Unis, a prescrit la création du PCAOB en tant que nouvelle autorité publique indépendante chargée de la régulation de la profession d'audit dans le pays et dotée d'un ensemble de pouvoirs notamment de supervision, de contrôle et de sanction lui permettant d'assurer pleinement sa mission et de renouer la confiance avec le marché. Plusieurs pays ont adopté cette nouvelle réforme, notamment la France par la création du H3C suite à l'entrée en vigueur de la loi sur la sécurité financière en 2003.

La rotation est examinée à travers ses deux dimensions : « Une rotation interne qui consiste en un turn-over des principaux associés signataires responsables de l'audit après une certaine période et une rotation externe qui consiste en un changement de cabinet, après une certaine durée » (Chihi, 2014). **La rotation des cabinets** qui est associée à une révision à la baisse de la durée du mandat et son impact sur la qualité d'audit a été étudiée parmi les caractéristiques de la mission d'audit. Quant à **la rotation des associés**, elle est également reconnue par les chercheurs comme un déterminant qui permet de juger de la qualité d'audit. En effet, selon Manita et Chemangui (2007), l'introduction du dispositif de rotation permet de réduire le risque de complaisance avec le client ainsi que le risque de manque de rigueur dans l'application de la méthodologie d'audit qui sont susceptibles d'émerger suite à une relation de long terme entre l'entreprise et ses auditeurs légaux. De même, Richard (2003) précise qu'une relation d'affaires qui dure plusieurs années, peut « engendrer une perte d'indépendance, du fait de la familiarité créée entre l'équipe auditrice et l'équipe dirigeante et qu'une rotation périodique des associés permet de prévenir ces liaisons dangereuses ». Enfin Carey et Simnett (2006) considèrent qu'une longévité excessive de la relation auditeur-audit affecte l'indépendance de l'auditeur et sa capacité à conserver son sens critique.

Quant à **la concurrence** sur le marché d'audit, deux visions s'affrontent dans l'analyse de son impact sur la qualité de l'audit. La première vision défend l'existence d'une corrélation positive entre la concurrence et la qualité d'audit. Pour Kallapur et al. (2010), le manque de concurrence nuit à la qualité d'audit. En examinant la concentration des cabinets d'audit dans quelques villes américaines, ces chercheurs ont constaté que plus la concentration des auditeurs est forte plus les résultats comptables des clients sont de qualité. De même Francis, Michas, et Seavey (2011, 2013) ont constaté que la concentration du marché d'audit est associée à une prestation d'audit de qualité supérieure, même en présence d'une domination du marché d'audit par les Big 4. Ces chercheurs ont constaté toutefois que l'impact de la concentration sur la qualité d'audit devient négatif en cas de déséquilibre important dans la répartition des parts de marché entre les Big 4. A l'opposé,

la deuxième vision défend l'effet négatif de la concurrence sur la qualité des missions d'audit. Knapp (1985) considère qu'une concurrence intense dans le marché d'audit réduit la probabilité que l'auditeur résiste à la pression des clients lors des conflits d'audit. Pour Prat Dit Hauret (2003b), la pression de la concurrence compromet l'indépendance de l'auditeur qui tend à céder à la pression des dirigeants en vue de protéger et conserver les honoraires de son mandat au détriment de la qualité de ses travaux et de son opinion d'audit, notamment par la formulation d'une opinion favorable au client, par la réduction de l'étendue d'audit et par l'acceptation de méthodes comptables non autorisées. De même Shockley (1982) cité dans Prat Dit Hauret (2003b) a constaté que « les utilisateurs de l'information comptable et financière, banquiers et actionnaires, perçoivent un niveau de dépendance des auditeurs plus fort si le marché de l'audit est fortement compétitif ». Le développement de ce comportement non éthique a été souligné par Wotruba (1990) qui a démontré que la concurrence diminue le niveau d'éthique d'une personne lorsque sa récompense monétaire en dépend. Hottegindre et Lesage (2009) soulignent que l'influence positive ou négative de la concurrence sur la qualité d'audit est tributaire de la perception de l'audit par les clients et de la culture dominante au sein du pays. Lorsque les clients perçoivent l'audit comme un service dont la qualité permet d'améliorer la qualité de leurs résultats comptables, la concurrence devient un moyen d'élimination des auditeurs incompetents et par conséquent elle influence positivement la qualité de l'audit. Par contre, lorsque l'audit est perçu comme une obligation contraignante génératrice d'un coût sans aucune valeur ajoutée, la concurrence peut être déployée par les clients pour recevoir une certification sans réserves.

Enfin, **les sanctions professionnelles** sont considérées comme un facteur qui influence positivement la qualité de l'audit. Pour Hottegindre et Lesage (2009), les sanctions professionnelles permettent de distinguer les auditeurs incompetents et les éliminer du marché. Selon ces auteurs, cela s'applique beaucoup plus dans les contextes où l'incompétence des auditeurs n'est révélée que suite à une assignation en justice et c'est le cas notamment lorsque les commissaires aux comptes sont nommés par des sociétés ne se souciant pas de leurs compétences mais uniquement de la certification de leurs comptes. Pour Prat Dit Hauret (2003b), les sanctions professionnelles contribuent à la prévention du comportement opportuniste des auditeurs et renforcent leur niveau d'indépendance perçue par les utilisateurs de l'information comptable et financière. De même, Ponemon et Gabhart (1990) estiment que la présence d'une sanction potentielle incite les auditeurs, dont le jugement moral est peu développé, à éviter tout comportement non indépendant. Quant à Arfaoui et Damak-Ayadi (2014), les sanctions sont un moyen qui est susceptible de favoriser un comportement éthique des auditeurs. Enfin Mard (2014) précise que la crainte de recevoir une sanction pénale

produit un effet sur les décisions prises par les auditeurs dont le niveau éthique est faible.

ii. Etudes multi-variées des déterminants de la qualité d’audit légal

La deuxième série d’études appréhende la qualité d’audit à travers des modèles multidimensionnels qui tiennent compte, de tout ou partie, des caractéristiques présentées supra (caractéristiques de l’auditeur, du client, de la mission d’audit et de l’environnement d’audit). Nous exposons dans le tableau suivant, quelques modèles explicatifs de la qualité d’audit que nous avons dégagés suite à notre revue de littérature.

Auteurs	Description du modèle
<u>Gibbins et Wolf (1982)</u>	Leur modèle s’articule autour de trois dimensions : Conception, champ de travail et évaluation.
<u>Mock et Samet (1982)</u>	Leur modèle est construit autour de cinq phases : Planification, procédures d’audit, évaluation, conduite et administration du travail.
<u>Chow et al. (1987)</u>	Leur modèle s’articule autour de cinq phases : Planification et orientation de la mission, tests de conformité, tests de substance, synthèse des travaux et formulation de l’opinion d’audit
<u>Carcello et al. (1992)</u>	Ils ont recensé 42 attributs de la qualité d’audit dont les plus importants sont l’expérience et l’expertise de l’équipe d’audit, la réaction aux besoins du client et la conformité aux normes d’audit.
<u>Donald R. Deis et Gary (1992)</u>	Ils ont étudié l’influence de huit facteurs sur la qualité d’audit : La durée du mandat, le nombre de client par secteur d’activité, la taille et la situation financière du client, la revue par les pairs, la conformité aux normes, la détection ou non d’irrégularités et le nombre d’heures de travail.
<u>Sutton (1993)</u>	Son modèle comporte quatre grandes phases : Phase de planification de la mission, phase d’intérim, phase finale et phase de synthèse des travaux
<u>Beattie et Fearnley (1995)</u>	Ils ont identifié 29 caractéristiques de l’auditeur réparties sur huit familles : 1. Réputation, 2. Acceptabilité de l’audit par les tierces parties, 3. Rapport qualité-prix et relation de travail, 4. Capacité de fournir des missions de conseil, 5. Taille du cabinet d’audit, 6. Connaissance du secteur du client, 7. Appartenance à la catégorie des Big, 8. Proximité géographique. Les quatre premières caractéristiques qui se sont révélées les plus importantes sont l’intégrité, la compétence technique, la qualité de collaboration avec le manager d’audit et la réputation.
<u>Behn, Carcello, Hermanson, et Hermanson (1997)</u>	Ces auteurs qui ont étudié la relation entre la qualité d’audit et la satisfaction du client, ont mis en évidence l’importance de certains déterminants tels que : La réactivité aux besoins des clients, l’implication de la direction, l’interaction avec le comité d’audit, l’expérience et l’expertise de l’auditeur.
<u>Warming-Rasmussen et Jensen (1998)</u>	Ils ont déterminé 15 déterminants de la qualité d’audit qu’ils ont regroupés dans six dimensions : la crédibilité personnelle, l’indépendance de l’auditeur vis-à-vis de son management, l’ouverture du rapport d’audit sur des sujets touchant les intérêts des investisseurs et des actionnaires, la connaissance du secteur d’activité du client, la loyauté envers les actionnaires minoritaires et l’adoption d’une attitude septique. Les cinq principaux déterminants identifiées sont : La compétence, l’honnêteté, le scepticisme professionnel, la loyauté envers les intérêts des actionnaires minoritaires et l’objectivité.
<u>V. Arnold, Collier, Leech, et Sutton (2001)</u>	Son modèle propose 5 catégories de facteurs influençant la qualité d’audit : 1. Compétences et capacités de l’auditeur, 2. Collecte et analyse des preuves, 3. Relation auditeur-audit, 4. Le contrat social et 5. La rédaction des conclusions.
<u>Tondeur (2003)</u>	Son modèle distingue deux dimensions de la qualité d’audit :

	<ul style="list-style-type: none"> - La qualité de détection qui comprend l'expertise et l'expérience de l'auditeur ainsi que le respect des diligences professionnelles - La qualité de révélation qui comprend l'indépendance financière, l'offre de services et la réputation de l'auditeur. <p>Les principaux facteurs dégagés sont : l'expérience, l'appréciation du contrôle interne, le déroulement de la mission et la formation des auditeurs.</p>
<u>Duff (2004)</u>	<p>La qualité de l'audit comprend deux dimensions : la qualité de service et la qualité technique. La qualité de service est déterminée par 4 facteurs (Réactivité, prestation de services autres que l'audit, empathie et service à la clientèle). La qualité technique est expliquée par 5 facteurs (Réputation, capacité, indépendance, expertise et expérience)</p> <p>La qualité du service et la qualité de l'opinion peuvent être conflictuels mais la clé de succès reste la fourniture de la meilleure qualité de service sans compromettre la qualité de l'opinion</p>
<u>FRC (2008)</u>	<p>La qualité de l'audit dépend de cinq facteurs : (i) la culture au sein du cabinet d'audit (ii) les compétences et qualités personnelles des auditeurs et des managers d'audit (iii) l'efficacité du processus d'audit (iv) la fiabilité et l'utilité du rapport d'audit (v) Autres facteurs qui ne dépendent pas des auditeurs</p>
<u>Francis (2011)</u>	<p>Son étude qui constitue une synthèse de la littérature sur la qualité d'audit, fait émerger un modèle construit autour de 6 dimensions influençant la qualité d'audit : 1. Les intrants de l'audit, 2. Le processus d'audit, 3. Les cabinets d'audit, 4. Le marché et l'industrie d'audit, 5. Les régulateurs de la profession 6. Les conséquences économiques des résultats d'audit.</p>
<u>Portal (2011)</u>	<p>Son modèle, qui s'adapte à l'audit des comptes publics, propose une batterie de critères explicatifs de la qualité d'audit organisés autour de deux pôles : Les compétences organisationnelles et les compétences humaines.</p>
<u>Gonthier-Besacier et al. (2012)</u>	<p>Cette étude fait émerger 55 critères influençant la qualité d'audit organisés autour de trois familles : Déroulement de la mission, membres de l'équipe d'audit et du cabinet, réglementation.</p> <p>Les critères jugés les plus influents sont la compétence et la maîtrise technique, la qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le gouvernement d'entreprise et la connaissance du dossier par le cabinet</p>
<u>Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, et Velury (2012)</u>	<p>Son étude qui constitue une synthèse de la littérature sur la qualité d'audit, fait émerger un modèle construit autour de 4 dimensions influençant la qualité d'audit : 1. Les intrants de l'audit, 2. Le processus d'audit, 3. Les résultats d'audit, 4. Le contexte.</p>
<u>IAASB (2013)</u>	<p>La qualité de l'audit est considérée en fonction de trois aspects fondamentaux : les intrants (inputs), les extrants (outputs) et les facteurs contextuels.</p>
<u>PCAOB (2013)</u>	<p>La qualité de l'audit est décomposée en trois segments : les intrants de l'audit (audit inputs), le processus d'audit (audit processes) et les résultats de l'audit (audit results).</p>
<u>A Kilgore et Martinov-Bennie (2014)</u>	<p>Ces auteurs ont étudié l'impact de 10 facteurs sur la qualité d'audit qu'ils ont classés autour de trois catégories : Indépendance, compétence et interaction.</p> <p>Les facteurs qui se sont révélés les plus importants sont : la taille du cabinet d'audit, l'attention que porte l'associé et le manager à l'audit, la communication entre l'équipe d'audit et la direction du client et la compétence technique de l'équipe d'audit.</p>
<u>Chihhi (2014)</u>	<p>Cet auteur a structuré les recommandations émises par le H3C (rapport 2009) autour de quatre vecteurs déterminant la qualité d'audit : 1. Stratégie, procédures et planification, 2. Ressources humaines, 3. Suivi et contrôle qualité, 4. Indépendance et compétence.</p>
<u>DeFond et Zhang (2014)</u>	<p>Ils ont développé, sur la base d'une large revue de littérature, un cadre de la qualité d'audit axé sur trois pôles : Demande du client, service de l'auditeur et intervention des régulateurs de la profession.</p>

Source : Nous-même

□ Conclusion :

La qualité de l'audit est un concept intangible difficile à définir, à quantifier et à évaluer. Les définitions proposées par la communauté scientifique, par les régulateurs et professionnels de l'audit sont multiples et sans consensus. Il en va de soi pour les indicateurs de mesure qui ont fait l'objet de diverses initiatives d'élaboration émanant d'organismes professionnels et d'autorités publiques tels que l'IAASB, le PCAOB, le CAQ, le FRC et le CPAB afin de permettre aux parties prenantes d'évaluer la qualité de l'audit en fonction de leurs besoins particuliers et de leur situation (cabinets d'audit, comités d'audit, investisseurs, ...).

La question de la "qualité de l'audit" a fait l'objet de nombreuses études qui relèvent de différents courants de recherche pouvant être distingués en fonction de l'objet des études ou de l'approche adoptée pour mesurer la qualité d'audit. Ainsi, Manita et Chemanguui (2007) distinguent deux approches d'étude de la qualité de l'audit, une approche basée sur l'auditeur et une approche basée sur le processus d'audit. Chihi (2014) classifie les travaux de recherche sur la qualité d'audit selon une approche directe et une approche indirecte. Duff (2004) les répertorie sous trois approches, approche basée sur des substituts de la qualité d'audit, approche basée sur la perception du marché et approche basée sur les différences de prix. Quant à Gaddour (2016), elle distingue trois courants de recherche, un premier courant qui regroupe les études expérimentales qui explorent et analysent les causes des échecs de l'audit, un deuxième courant qui englobe les travaux empiriques se rapportant à l'étude des facteurs déterminants de la qualité de l'audit et un troisième courant qui regroupe les recherches critiques dont l'objectif est d'expliquer les raisons de la non-observabilité de la qualité d'audit.

La multiplicité des courants de recherche, des approches de mesure, des visions et points de vue à l'égard de la qualité de l'audit témoigne de son caractère complexe. En l'absence d'une définition officielle et extensive de la qualité d'audit permettant de l'appréhender dans toutes ses dimensions, plusieurs chercheurs soulignent l'importance de comprendre les déterminants de la qualité de l'audit pour pouvoir comprendre celle-ci. A travers notre revue de littérature, nous avons constaté que la qualité de l'audit est principalement déterminée par quatre dimensions : les caractéristiques de l'auditeur que ce soit sur le plan individuel, sur le plan de l'équipe ou du cabinet d'audit, les caractéristiques du client, les caractéristiques de la mission d'audit et les caractéristiques de l'environnement d'audit. Chaque dimension comporte un ensemble de facteurs qui sont susceptibles d'influencer positivement ou négativement la qualité de l'audit. S'agissant de dimensions interactives, aucun facteur ne peut être considéré comme ayant une influence dominante, bien que les parties prenantes à l'audit perçoivent certains facteurs plus influents que d'autres en fonction de leurs attentes de l'audit, de leurs rôles et

intérêts, de leur niveau d'implication directe ou indirecte et de la manière dont elles évaluent la qualité de l'audit.

La définition des déterminants constitue un premier pas vers l'évaluation de la qualité de l'audit qui nécessite le développement d'outils de mesure adaptés aux besoins des différentes parties prenantes. S'inscrivant dans ce projet, les régulateurs de la profession d'audit légal au niveau de quelques pays comme les États-Unis, le Royaume-Uni et le Canada, ont pris l'initiative d'établir une série d'indicateurs de mesure de la qualité d'audit par référence à ses composantes et ses déterminants. Bien que les indicateurs recensés sont multiples et couvrent différents aspects de la qualité d'audit, leur utilisation se heurte à la contrainte du contexte et à la diversité des approches d'emploi qui limitent leur homogénéisation et engendrent une rupture de consensus quant au choix des indicateurs les plus pertinents qui permettent d'évaluer la qualité de service et la performance des firmes d'audit.

Les études menées sur la qualité de l'audit légal sont à dominante anglo-saxonne et très rares sont les publications d'études effectuées dans le contexte marocain. En effet, dans le cadre de notre recherche documentaire qui s'est basée sur la consultation de plusieurs bases de données numériques (Cairn, ScienceDirect, JSTOR, EBSCO, Scopus, ...) en plus de l'interrogation du moteur de recherche Google Scholar, nous n'avons identifié que deux études qui se rapportent à la qualité de l'audit légal au Maroc. La consultation du portail "Otrohati" qui est une plateforme de signalement des thèses en cours de préparation dans les centres des études doctorales marocains, montre également que peu d'études s'intéressent à la qualité de l'audit légal. En se basant sur les résultats de notre recherche ainsi que sur les travaux disponibles et accessibles, on peut considérer que la thématique de la "qualité de l'audit légal" est relativement inexploree dans le contexte marocain, ce qui permet de conclure que les diverses études réalisées dans les autres contextes constituent autant de voies de recherche pour les chercheurs marocains. Ainsi et afin de comprendre en profondeur la qualité de l'audit légal dans le contexte marocain, plusieurs axes de recherche méritent d'être examinés, en l'occurrence :

- L'étude des facteurs d'influence de la qualité de l'audit selon la perception des parties prenantes
- L'étude de l'impact des comportements dysfonctionnels des audités sur la qualité de l'audit
- L'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs
- L'étude de la qualité de la relation auditeur-supérieur et son impact sur la qualité de l'audit
- L'étude de la relation "qualité d'audit" et "qualité de l'information financière" à travers l'appréciation de la qualité des états financiers des sociétés cotées à la bourse de Casablanca

- L'étude approfondie de l'impact d'un facteur particulier sur la qualité de l'audit
- L'étude de l'indépendance des auditeurs
- L'étude des compétences techniques, relationnelles et éthiques des auditeurs
- L'étude de la qualité du "contrôle de qualité" assuré par l'ordre des experts comptables
- Le développement d'outils de mesure de la qualité de l'audit

La multiplication des études sur la qualité de l'audit par l'examen de toutes ses dimensions sous différents angles et selon différentes approches, tout en diversifiant les méthodes de recherche qualitative et quantitative (études longitudinales, questionnaires, entrevues) ainsi que le terrain étudié (secteurs public et privé), permettra d'améliorer notre connaissance de la pratique de l'audit légal dans le contexte marocain, de comparer les résultats générés par rapport à ceux dégagés dans d'autres contextes et d'augmenter la validité externe des recherches effectuées sur la thématique de la "qualité d'audit légal".

References:

1. Abdolmohammadi, M. J., & Shanteau, J. (1992). Personal attributes of expert auditors. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 53(2), 158-172.
2. ACAP. (2008). *Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury*. Retrieved from <https://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf>
3. Alvin Alleyne, P., Devonish, D., & Alleyne, P. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 621-635.
4. Ammar, S. (2006). La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables. (January), 0-23.
5. Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2012). *Auditing and assurance services: an integrated approach*: Boston: Prentice Hall.
6. Arfaoui, F., & Damak-Ayadi, S. (2014). Réflexion sur la sensibilisation à l'éthique des futurs professionnels de l'audit: Étude exploratoire dans le contexte tunisien. *Revue de l'organisation responsable*, 9(1), 39-56.
7. Arnold, D. F., Bernardi, R. A., Neidermeyer, P. E., & Schmee, J. (2006). Between country variations in the application of the principle of auditor confidentiality: A European setting.
8. Arnold, V., Collier, P. A., Leech, S. A., & Sutton, S. G. (2001). The impact of political pressure on novice decision makers: are auditors

- qualified to make going concern judgements? *Critical Perspectives on Accounting*, 12(3), 323-338.
9. Arruñada, B. (1999). *The economics of audit quality : private incentives and the regulation of audit and non-audit services*. Boston: Kluwer Academic.
 10. Ayadi, W. M. (2013). Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : Le cas français. *La Revue Gestion et Organisation*, 5(2), 183-195. doi:10.1016/j.rgo.2013.12.012
 11. Barnes, P., & Huan, H. D. (1993). The auditor's going concern decision: some UK evidence concerning independence and competence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 20(2), 213-228.
 12. Bartlett, R. W. (1993). A scale of perceived independence: New evidence on an old concept. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), 0-0.
 13. Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89.
 14. Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 25(100), 227-239.
 15. Beatty, R. P. (1989). Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 64(4), 693-709.
 16. Beck, P. J., Frecka, T. J., & Solomon, I. (1988). An empirical analysis of the relationship between MAS involvement and auditor tenure: Implications for auditor independence. *Journal of Accounting literature*, 7(1), 65-84.
 17. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
 18. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997). The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7.
 19. Behn, B. K., Choi, J.-H., & Kang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83(2), 327-349.
 20. Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2014). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. *The Accounting Review*, 90(5), 1721-1754.
 21. Boritz, J. E. (1992). Discussion of: Expert and Novice Problem-Solving Behavior in Audit Planning.

22. Broye, G. (2009). Honoraires d'audit et comités d'audit : le cas de la France. [Audit Fees and Audit Committees: Some Evidence from France]. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 15(1), 199-224. doi:10.3917/cca.151.0199
23. Butterworth, S., & Houghton, K. A. (1995). Auditor switching: The pricing of audit services. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(3), 323-344.
24. CAQ. (2014). *CAQ Approach to Audit Quality Indicators*. Retrieved from <https://www.thecaq.org/sites/default/files/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf>
25. Carassus, D., & Cormier, D. (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(1), 171-188.
26. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
27. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1.
28. Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
29. Casterella, J. R., Jensen, K. L., & Knechel, W. R. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? *The Accounting Review*, 84(3), 713-735. doi:10.2308/accr.2009.84.3.713
30. CCRC. (2017). *Projet pilote sur les indicateurs de la qualité de l'audit : Rapport intermédiaire 2017*. Retrieved from <http://www.cpab-ccrc.ca/Documents/News%20and%20Publications/AQI%20Interim%20Update%20FR.pdf>
31. Chekkar, R., & Zoukhoua, E.-A. (2009). *Comportement Des Audites Dans Le Processus D'Audit: Le Cas Du Controle Des Associations Par Les Financeurs Publics*. Paper presented at the La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit.
32. Chemangui, M., & Manita, R. (2007). La conceptualisation de la qualité de l'audit interne-audit externe.
33. Chen, C., Su, X., & Wu, X. (2005). Abnormal audit fees and the improvement of unfavorable audit opinion. *China Accounting and Finance Review*, 7, 1-28.
34. Chen, S., Sun, S. Y., & Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-158.

35. Chi, W., Douthett Jr, E. B., & Lisic, L. L. (2012). Client importance and audit partner independence. *Journal of accounting and public policy*, 31(3), 320-336.
36. Chihi, H. (2014). *Contribution to the study of audit quality : evaluation of the suitability of french regulatory features*. Université Paris Dauphine - Paris IX, Retrieved from <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594>
37. Choi, J.-H., Kim, J.-B., Lee, E. Y., & Sunwoo, H.-Y. (2017). Audit Market Concentration and Audit Fees: An International Investigation.
38. Chow, C. W., McNamee, A. H., & Plumlee, R. D. (1987). Practitioners perceptions of audit step difficulty and criticalness-implications for audit research. In (Vol. 6, pp. 123-133): Amer Accounting Assoc 5717 Bessie Dr, Sarasota, FL 34233.
39. Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.
40. Citron, D. B., & Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88), 337-345.
41. Climent-Serrano, S., Bustos-Contell, E., Labatut-Serer, G., & Rey-Martí, A. (2017). Low-cost trends in audit fees and their impact on service quality. *Journal of Business Research*. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.11.020>
42. CNCC. (1989). *Encyclopédie des contrôles comptables : Guide de contrôle des commissaires aux comptes* (CNCC ed.).
43. CNCC. (2014). Table synthétique des normes. In *NEP 500 : Caractère probant des éléments collectés*.
44. CNCC. (2017). *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*. Retrieved from http://www.lexisnexis.fr/services_abonnes/Documents_utiles/2017/2/Code-de-deontologie_CAC_applicable_au_1er_juin_2017_xCNCCx.pdf
45. Code of Professional Conduct, (2014).
46. Colasse, B. (2003). Auditer, une mission impossible? *Sociétal n*, 39, 38-39.
47. Colbert, G., & Murray, D. (1998). The association between auditor quality and auditor size: An analysis of small CPA firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 13(2), 135-150.
48. Commission européenne. (2002). *Recommandation n° 2001/6942 : Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE - principes fondamentaux*. Retrieved from

http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/official/6942-01/6942-01_fr.pdf

49. Compernelle, T. (2008). *De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective de l'audit: l'apport de la théorie systémique*. Paper presented at the LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE.
50. Compernelle, T. (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes: la place du comité d'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(3), 91-116.
51. Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
52. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
53. Defélix, C. (2006). La normalisation et l'exigence de mesure peuvent-elles aider les PME à gérer les compétences? Trois études de cas autour de la norme ISO 9001 version 2000.
54. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, (58, 2).
55. Dehkordi, H. F., & Makarem, N. (2011). The effect of size and type of auditor on audit quality.
56. Deis, D. R., & Giroux, G. (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of accounting and public policy*, 15(1), 55-76.
57. Deloitte. (2017). Optimiser la valeur des indicateurs de la qualité de l'audit : Quelques leçons retenues.
58. Dietrich, A., Gilbert, P., Pigeyre, F., & Aubret, J. (2010). *Management des compétences: enjeux, modèles et perspectives*: Dunod.
59. Donald R. Deis, Jr., & Gary, A. G. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
60. Donovan, J., Frankel, R., Lee, J., Martin, X., & Seo, H. (2014). Issues raised by studying DeFond and Zhang: What should audit researchers do? *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 327-338.
61. Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*: Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh.
62. Dumontier, P., Chtourou, S., & Ayedi, S. (2006). *La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien*. Paper presented at the Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s).
63. Eshleman, J. D., & Guo, P. (2013). Abnormal audit fees and audit quality: The importance of considering managerial incentives in tests

- of earnings management. *Auditing: A journal of practice & theory*, 33(1), 117-138.
64. Fang, J., & Hong, J. (2008). Abnormal audit fees and their damage to audit quality. *China Accounting Review*, 6, 425-442.
65. Firth, M. (1980). Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *Accounting Review*, 451-466.
66. Firth, M., & Smith, A. (1992). Selection of auditor firms by companies in the new issue market. *Applied Economics*, 24(2), 247-255.
67. Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*: Macmillan Education.
68. Fortin, J., & Martel, L. (1997). Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier: une étude empirique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 3(2), 59-75.
69. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.
70. Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2011). Big 4 audit market concentration and client earnings quality around the world.
71. Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355.
72. Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
73. Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The Relation Between Auditor's Fees for Non-audit Services and Earnings Quality.
74. FRC. (2008). *The Audit Quality Framework*. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>
75. Gaa, J. C., & Ponemon, L. (1994). IdealAuditor: A moral expertise perspective. *Ethics in accounting*, American Accounting Association, 19.
76. Gaddour, I. (2016). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs*.
77. GAO. (2003). *Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*. Retrieved from <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/GAOREPORTS-GAO-04-216/content-detail.html>.
78. Gaver, J. J., & Paterson, J. S. (2007). The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property-casualty insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2-3), 299-320.

79. Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A journal of practice & theory*, 21(1), 67-78. doi:10.2308/aud.2002.21.1.67
80. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612. doi:10.2308/accr.2005.80.2.585
81. Gibbins, M., & Wolf, F. M. (1982). Auditors' Subjective Decision Environment--The Case of a Normal External Audit. *Accounting Review*, 105-124.
82. Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2011). Do Auditor-Provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Reserves? *Contemporary Accounting Research*, 28(5), 1484-1509.
83. Gonthier-Besacier, N., Hotteginde, G., & Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 18(2), 33-72. doi:10.3917/cca.182.0033
84. Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A journal of practice & theory*, 26(2), 117-142.
85. Gunny, K., Krishnan, G., & Zhang, T. C. (2007). Is audit quality associated with auditor tenure, industry expertise, and fees? Evidence from PCAOB opinions.
86. Hazgui, M., Manita, R., & Pochet, C. (2010). *Les défaillances affectant la qualité de l'audit: une étude qualitative sur le marché français*. Paper presented at the Crises et nouvelles problématiques de la Valeur.
87. Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
88. Hennes, K. M., Leone, A. J., & Miller, B. P. (2010). Accounting restatements and auditor accountability. *Unpublished manuscript, University of Oklahoma, United State*.
89. Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10(4), 787-802.
90. Hilary, G., & Lennox, C. (2005). The credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 211-229.
91. Hong Kong Institute of CPA. (2010). *Audit Quality*. Retrieved from http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6_standards/quality_assurance/audit-quality/booklet/ac-introductory.pdf
92. Hotteginde, G., & Lesage, C. (2009). Un mauvais auditeur: manque d'indépendance et/ou de compétence? Étude exploratoire des motifs de

- condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(2), 87-112.
93. Hunt, A. K., & Lulseged, A. (2007). Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of accounting and public policy*, 26(2), 212-248.
94. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A journal of practice & theory*, 29(1), 149-171.
95. IAASB. (2011). *Audit quality : An IAASB perspective*. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/6086_0.pdf
96. IAASB. (2013). *A framework for audit quality*. Retrieved from <http://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality>
97. IFAC. (2010). *Code of Ethics for Professional Accountants*: International Federation of Accountants.
98. Janin, R., & Piot, C. (2008). L'influence des auditeurs externes et des comités d'audit sur le contenu informatif des manipulations comptables. *La Revue des Sciences de Gestion*(5), 23-33.
99. Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.
100. Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). Audit market concentration and audit quality.
101. Kersnar, J. (2008). Mending fences. CFO. In.
102. Kilgore, A., & Martinov-Bennie, N. (2014). The Drivers of Audit Quality: Auditors' Perceptions. *London: The Association of Chartered Certified Accountants,(Juni)*.
103. Kilgore, A., Radich, R., & Harrison, G. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 253-265. doi:10.1111/j.1835-2561.2011.00141.x
104. Kinney, W. R., Palmrose, Z.-V., & Scholz, S. (2004). Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?*. *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588. doi:10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00141.x
105. Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *Accounting Review*, 202-211.
106. Knapp, M. C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*, 10(1), 35-52.
107. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(sp1), 385-421.

108. Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A journal of practice & theory*, 26(1), 113-131.
109. KPMG. (2016). *Audit point of view : What is audit quality ?* Retrieved from <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/08/ca-what-is-audit-quality.pdf>
110. KPMG. (2017a). Point de vue de l'audit : La qualité, premier critère de sélection d'un auditeur.
111. KPMG. (2017b). Point de vue de l'audit : Amélioration de la qualité de l'audit grâce aux IQA.
112. Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The role of economic trade-offs in the audit opinion decision: An empirical analysis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(4), 565-586.
113. Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A journal of practice & theory*, 19(2), 9-25.
114. Kym, B., Jill, M., & Philip, R. (2008). Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perceptions and satisfaction. *Accounting Research Journal*, 21(2), 93-122. doi:doi:10.1108/10309610810905917
115. Lahbari, H. (2009). *La Qualité De L'Audit Externe Et La Notion De Significativité: Étude Exploratoire*. Paper presented at the La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit.
116. Lang, M. H., & Lundholm, R. J. (1996). Corporate disclosure policy and analyst behavior. *Accounting Review*, 467-492.
117. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259-286.
118. Lee, C.-W. J., Liu, C., & Wang, T. (1999). The 150-hour rule. *Journal of Accounting and Economics*, 27(2), 203-228.
119. Lee, T., & Stone, M. (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(8), 1169-1177.
120. Lee, T. A. (1993). *Corporate audit theory*: Chapman & Hall.
121. Lemaitre, C. N., & Krohmer, C. (2010). *L'Éthique Est-Elle (Vraiment) Une Compétence Clef Des Auditeurs Légaux? Une Approche Par L'Evaluation Des Compétences Dans Les Big Four*. Paper presented at the Crises et nouvelles problématiques de la Valeur.
122. Lennox, C. (1999). Are large auditors more accurate than small auditors? *Accounting and Business Research*, 29(3), 217-227.

123. Lennox, C. (2005). Management ownership and audit firm size. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 205-227.
124. Li, C. (2009). Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 201-230.
125. Loi n°15-89 réglementant la profession d'expert comptable et instituant un ordre des experts comptables, (1993).
126. Lord, A. T., & DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235.
127. Loyer, P. (2006). *L'indépendance des auditeurs financiers: une approche des facteurs déterminants*. Lille 1,
128. Manita, R. (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien. 22-22.
129. Manita, R., & Chemangui, M. (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique. *Comptabilité et environnement*, 1-24.
130. Manita, R., & Pigé, B. (2006). *La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit*. Paper presented at the Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s).
131. Mard, Y. (2014). De la possibilité d'accroître l'éthique de l'auditeur : Le cas d'une formation.
132. Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*: American Accounting Association.
133. McKinley, S., Pany, K., & Reckers, P. M. (1985). An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officer decisions and perceptions. *Journal of Accounting Research*, 887-896.
134. McMillan, J. J., & White, R. A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. *Accounting Review*, 443-465.
135. McNair, C. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653.
136. Mock, T., & Samet, M. (1982). *A multi-attribute model for audit evaluation*. Paper presented at the Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.

137. Nagy, A. L., & Cenker, W. J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137.
138. Nasution, D. (2013). Essays on auditor independence.
139. Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A journal of practice & theory*, 28(2), 1-34.
140. Nillès, J. J. (2002). Comment mesurer l'éthique des acheteurs. *Entreprise Ethique*, 17(1), 129-130.
141. Noel, C. (2008). L'éthique est-elle (vraiment) un ingrédient clef de la compétence des auditeurs légaux ? Une approche par l'évaluation des compétences dans les Big four.
142. O'Sullivan, N., & Diacon, S. (1999). Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry. *Corporate Governance: An International Review*, 7(4), 363-373.
143. Ouattara, A. (2016). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit*.
144. Palmrose, Z.-V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 55-73.
145. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *the Journal of Marketing*, 41-50.
146. PCAOB. (2013). *Standing Advisory Group Meeting. Discussion – Audit Quality Indicators*. Retrieved from https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf
147. PCAOB. (2015). *Concept release on Audit Quality Indicators*. Retrieved from https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
148. Perry, L. G. (1984). The SEC's enforcement activities. *The CPA Journal (pre-1986)*, 54(000004), 9.
149. Piot, C., & Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique. [On the Usefulness of Audit Committees]. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 15(3), 9-54. doi:10.3917/cca.153.0009
150. Ponemon, L. A., & Gabhart, D. R. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7(1), 227-251.

151. Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit , le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité contrôle audit*, 17(1), 37-65. doi:10.3917/cca.171.0037
152. Prat dit Hauret, C. (2003a). L' indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 2(9), 31-58. doi:10.3917/cca.092.0031
153. Prat Dit Hauret, C. (2003b). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion*(6), 105-117.
154. R. Francis, J. (2004). *What Do Auditors Know About Audit Quality?* (Vol. 36).
155. Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit. *Actes de la recherche en sciences sociales*(1), 62-79.
156. Renard, J. (2016). *Théorie et pratique de l'audit interne*: Editions Eyrolles.
157. Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
158. Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298.
159. Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur: pairs et manques. *Revue française de gestion*(6), 119-131.
160. Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153-179.
161. Richard, C., & Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1(8), 151-174. doi:10.3917/cca.081.0151
162. Sakka, A., & Manita, R. (2011). *Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit: Une étude exploratoire sur le marché Français*. Paper presented at the Comptabilités, économie et société.
163. Sawan, N., & Alsaqqa, I. (2013). Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry? *African Journal of Business Management*, 7(3), 213.
164. Schandl, C. W. (1978). *Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgement*: Scholars Book Co.
165. Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91-102.
166. Sharma, V. D., Sharma, D. S., & Ananthanarayanan, U. (2011). Client importance and earnings management: The moderating role of

- audit committees. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(3), 125-156.
167. Shaub, M. K. (1996). Trust and suspicion; the effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154-174.
168. Shockley, R. A. (1982). *Perceptions of audit independence: A conceptual model*.
169. Sikka, P., & Willmott, H. (1995). The power of “independence”: defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 547-581.
170. Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 679-702.
171. Sirois, L. P., Marmousez, S., & Simunic, D. A. (2016). Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit*.
172. Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765.
173. Srinidhi, B., & Gul, F. A. (2007). The differential effects of auditors' non-audit and audit fees on accrual quality.
174. Stenger, S. (2015). *Pourquoi travaille-t-on dans un cabinet d'audit «Big Four»? : Fonctions du système «up or out»: contrôle, compétition et prestige social*. Jouy-en Josas, HEC,
175. Sutton, S. G. (1993). Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.
176. Sweeney, J. T., & Roberts, R. W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 337-352.
177. Teoh, H. Y., & Lim, C. C. (1996). An empirical study of the effects of audit committees, disclosure of nonaudit fees, and other issues on audit independence: Malaysian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 5(2), 231-248.
178. Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
179. Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.

180. Tondeur, H. (2003). *Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes*. Paper presented at the Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion.
181. Tremblay, M., & Sire, B. (1999). Rémunérer les compétences plutôt que l'activité? *Revue française de gestion*(126), 129-139.
182. Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 765-788.
183. Turner, J. L., Mock, T. J., & Srivastava, R. P. (2002). A Formal Model of Auditor Independence Risk. *Australian Accounting Review*, 12(27), 31-38. doi:10.1111/j.1835-2561.2002.tb00201.x
184. Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3), 419-442.
185. Velury, U., Reisch, J. T., & O'reilly, D. M. (2003). Institutional ownership and the selection of industry specialist auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 21(1), 35-48.
186. Wallace, W. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets.
187. Warming-Rasmussen, B., & Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services-an external user perspective. *European Accounting Review*, 7(1), 65-82.
188. Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting literature*, 23, 153.
189. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 112-134.
190. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1981). The markets for independence and independent auditors. *Unpublished manuscript. University of Rochester, NY.*
191. Wilding, P. (1994). Maintaining quality in human services. *Social Policy & Administration*, 28(1), 57-72.
192. Wines, G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note. *Accounting & Finance*, 34(1), 75-86.
193. Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48.
194. Wotruba, T. R. (1990). A comprehensive framework for the analysis of ethical behavior, with a focus on sales organizations. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 10(2), 29-42.

195. Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12(1), 15-36.
196. Xie, Z., Cai, C., & Ye, J. (2010). Abnormal Audit Fees and Audit Opinion—Further Evidence from China's Capital Market. *China Journal of Accounting Research*, 3, 51-70.
197. Yeoh, E., & Jubb, C. (2001). *Governance and audit quality: is there an association?* : University of Melbourne, Department of Accounting.