

Qualité de l'audit externe : Revue de littérature

External audit quality : revue of literature

Auteur 1 : ID AHMAD Fatiha,

Auteur 2 : HNICHE Omar,

Auteur 3 : CHEGRI Badre Eddine

ID AHMAD Fatiha, Doctorante

Université Mohamed V de Rabat/ Faculté des Sciences Juridiques Economiques et sociales -Souissi

HNICHE Omar, Professeur

Université Mohamed V de Rabat/ Faculté des Sciences Juridiques Economiques et sociales –Souissi

CHEGRI Badre Eddine, Professeur

Université Mohamed V de Rabat/ Faculté des Sciences Juridiques Economiques et sociales –Souissi

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : ID AHMAD .F , HNICHE .O & CHEGRI .B E (2023) « Qualité de l'audit externe : Revue de littérature », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 15 » pp: 501 - 521.

Date de soumission : Novembre 2022

Date de publication : Décembre 2022



DOI : 10.5281/zenodo.7552652
Copyright © 2022 – ASJ



Résumé

Un audit de qualité est un mécanisme de gouvernance important au service des actionnaires et de toutes les parties prenantes de l'entreprise. Toutefois, la qualité de cette prestation est très complexe à évaluer, ce qui a été à l'origine du développement de plusieurs approches de mesure de la qualité de l'audit. Cet article vise à présenter, sur la base d'une revue de littérature, les déterminants de la qualité de l'audit à travers la présentation des deux courants de recherche qui se sont distingués dans ce cadre : le courant relatif à l'approche indirecte de mesure de la qualité de l'audit qui est basée sur des indicateurs liés à l'auditeur et au cadre institutionnel régissant la prestation d'audit et le deuxième courant axé sur le processus technique de l'audit et son environnement. Il en ressort que la qualité de l'audit est multidimensionnelle et que plusieurs modèles ont été proposés pour évaluer la qualité de cette prestation. Ces modèles sont de deux types, uni-variable ou multi-variables et se basent sur les caractéristiques de l'auditeur et de son équipe, celles de l'audité et du processus de l'audit ainsi que les caractéristiques liées à l'environnement de l'audit.

Mots clés : Audit- qualité- mesure directe- mesure indirecte

Abstract

An audit quality is a major governance mechanism at the service of shareholders and all stakeholders of a company. However, the quality of audit is very complex to assess, which has led to the development of several approaches intending to measure the audit quality. This article aims to present, through a literature review, the determinants of audit quality by presenting the two approaches of research that have been distinguished in this field: the first relates to the indirect approach which is based on indicators linked to the auditor and to the institutional framework of the service of audit, and the second one focuses on the technical audit process and its environment. It comes out that the audit quality is multidimensional and that several models have been proposed to assess the quality of this service. These models are of two types, uni-variable or multi-variable and are based on the characteristics of the auditor and his team, those of the auditee and the audit process and the characteristics related to the audit environment.

Keywords : Audit quality- direct measurement- indirect measurement

Introduction

L'audit est un mécanisme de gouvernance important qui constitue, selon la théorie de l'Agence, un outil au service des actionnaires pour discipliner les dirigeants et faire face à l'asymétrie de l'information. Ainsi, afin de résoudre ces conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants, Jensen et Meckling (1976) affirment que mandater un auditeur indépendant pour la certification des états financiers est essentiel pour assurer une convergence des intérêts des parties prenantes. Toutefois, ce mécanisme ne peut être considéré en tant que tel que s'il est réalisé dans les règles de l'art et avec un niveau de qualité requis. Lorsqu'il est de bonne qualité, il contribue dans l'ensemble, à garantir que l'information divulguée aux parties prenantes, est pertinente, complète et aussi fiable que possible (Ouattara, 2016).

Mais la nature de la prestation de l'audit fait que la qualité de sa réalisation est très complexe à évaluer pour plusieurs raisons : c'est une prestation multidimensionnelle, qui n'est pas directement observable et implique des composantes aussi bien humaines que techniques. Cette complexité est également liée à la difficulté de révéler la non-qualité de la prestation sauf dans des cas exceptionnels de scandales ou de crises financières. En effet, la complexité technique de l'évaluation de la qualité d'audit via son processus a toujours représenté un handicap majeur pour les chercheurs qui considèrent le processus d'audit comme une boîte noire complexe et inobservable, Manita (2008).

Cet article se propose de faire une synthèse des principales recherches se rapportant aux approches de mesure de la qualité de l'audit dans l'objectif de dégager les principaux déterminants de cette qualité. Il présente les deux approches de mesure de la qualité de l'audit, l'approche indirecte consistant à évaluer la qualité de l'audit à travers la qualité de l'auditeur et l'approche directe se basant sur des caractéristiques propres au processus d'audit.

Cet article est structuré en trois parties. La première partie sera consacrée à la définition de la notion de la qualité d'audit, les deux autres parties porteront sur les approches indirectes et directes de mesure de la qualité de l'audit.

1. Qualité de l'audit et approches de mesures

Les premières contributions des chercheurs dans ce cadre c'étaient de proposer une définition pour le concept de la qualité d'audit. La définition la plus courante et qui a été reprise par de nombreux chercheurs et travaux de recherches est celle donnée par DeAngelo (1981) qui définit la qualité de l'audit comme « la probabilité conjointe [...] qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et rende compte de cette infraction » (DeAngelo, 1981, p 186).

Par la suite, plusieurs auteurs ont défini la qualité de l'audit en adoptant des visions différentes de ce concept. Ainsi, Palmrose (1988) a axé la définition de la qualité d'audit sur le niveau d'assurance c'est à dire la probabilité que les états financiers ne contiennent aucune omission ou inexactitude significative. Les niveaux d'assurance correspondent à des services de meilleure qualité. Une implication importante de cette définition est que l'échec de l'audit (états financiers avec des omissions/inexactitudes) devienne moins probable avec un service de meilleure qualité.

De leur côté, Titman et Trueman (1986) se sont inscrits dans le même esprit et ont signalé que la qualité d'audit s'apprécie par le niveau d'exactitude de l'information financière fournie aux investisseurs qui leur permet de faire une estimation plus précise de la valeur de l'entreprise.

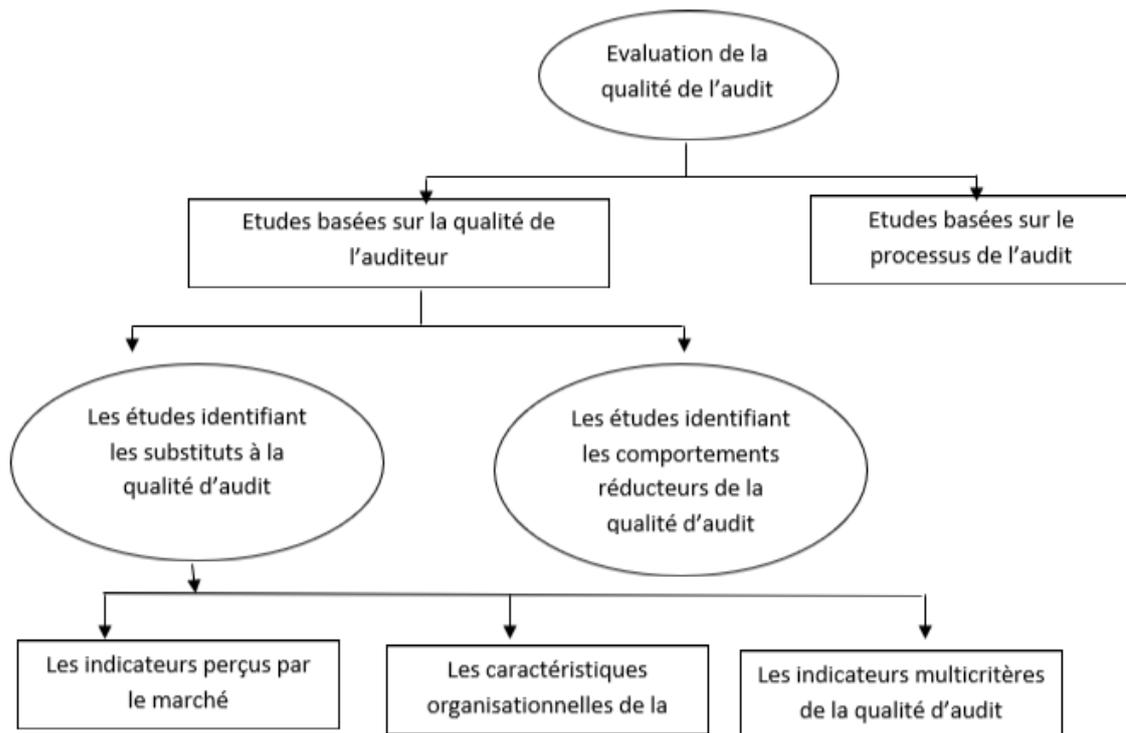
Néanmoins, DeFond et Zhang (2014) présentent une autre vision de la qualité de l'audit. Les auteurs considèrent les services fournis par les auditeurs comme un bien économique et soutiennent que la qualité de l'audit est déterminée à la fois par la demande du client et l'offre d'auditeur.

Ces définitions, notamment celle de DeAngelo (1981), ont été à l'origine des premières approches pour appréhender la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur notamment à travers les deux dimensions : la compétence et l'indépendance. De nombreux chercheurs (Flint, 1988 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997), tel que cité par Manita (2008), ont retenu cette double approche pour définir la qualité de l'audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur.

Devant la difficulté de mesurer la qualité de l'audit et l'absence de méthode pour mesurer directement la qualité de l'audit, les chercheurs se sont servis des substituts de l'audit pour appréhender sa qualité comme : les honoraires d'audit, le nombre d'heures d'audit, la réputation, le risque de litige, la taille de l'auditeur et les accruals anormaux (Abughazaleh, O'connell et Princen (2015). Cette approche d'évaluation de la qualité de l'audit est dite approche indirecte. Cette approche tente d'extrapoler la « qualité de l'auditeur » en se basant sur des « alternatives » pour étudier la qualité de l'audit (CHIHI 2014).

Ainsi, la littérature sur la qualité de l’audit, qui repose sur la définition bidimensionnelle de DeAngelo (1981), met en évidence un ensemble de critères influençant la compétence et l’indépendance. Dans ce sens, des corrélations ont été démontrées entre la qualité de l’audit et des variables comme la taille du cabinet d’audit, sa réputation, les honoraires d’audit, le risque de litiges et le système légal encadrant les auditeurs.

Figure N°1 : Typologie des recherches se rapportant à la mesure de la qualité d’audit



Source : Manita, 2009

Suivant cette typologie, deux approches se distinguent pour mesurer la qualité de l’audit, une approche indirecte dont les études sont basées sur la qualité de l’auditeur et une approche directe dont les études sont basées sur le processus de l’audit.

2. Approche indirecte de mesure de la qualité de l’audit

Les recherches qui ont proposées une évaluation de la qualité d’audit à travers la qualité de l’auditeur peuvent être subdivisées en plusieurs catégories. En se basant sur la classification donnée par Manita (2008) et Chihi (2014), quatre catégories de critères influençant la qualité de l’audit se dégagent.

Tableau N°1 : Typologie des indicateurs indirecte de mesure de la qualité de l’audit

Indicateurs de qualité liés à l’auditeur et perçus par le marché	Indicateurs de qualité basés sur les caractéristiques organisationnelles de la firme d’audit	Indicateurs de qualité basés sur les équipes de travail d’audit	Indicateurs liés à l’environnement institutionnel et gouvernance
<ul style="list-style-type: none"> - La taille - Les honoraires - La réputation 	<ul style="list-style-type: none"> - Niveaux hiérarchiques - Processus de contrôle qualité du cabinet - L’expérience du cabinet en audit - La rotation des associés sur le dossier 	<ul style="list-style-type: none"> - Professionnalisme - Persistance et scepticisme de l’auditeur - Expérience avec le client - Expérience dans l’industrie - Comportements de négligence professionnelle des collaborateurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Existence de comité d’audit - Prestations de non audit - Mandat - Réglementation de l’audit

Source : élaboré par l’auteur

2.1. Indicateurs liés à l’auditeur et perçus par le marché

- **Taille** : Plusieurs études comme DeAngelo (1981), Palmrose (1988), Gonthier-besacier, Hottegindre et Fine-falcy (2012), Abughazaleh et al. (2015), Deis et Giroux (1992) ont démontré que la taille du cabinet d’audit influence positivement la qualité de l’audit. En effet, les cabinets d’audit de grande taille sont moins exposés au risque de perte du client et en même temps préservent leur réputation en procurant un audit de qualité. Francis et Yu (2009) ont conclu également que les preuves suggèrent que la qualité de l’audit est supérieure en moyenne dans les grands cabinets d’audit mais sans prétendre que la qualité de l’audit est trop faible dans les petits cabinets.

- **Honoraires** : Ils sont perçus par certains chercheurs comme une mesure de la qualité de l’audit. La relation positive entre les honoraires de l’auditeur et la qualité de l’audit a été prouvée. Plus d’honoraires signifient plus de temps et de diligences d’audit et donc plus de qualité d’audit. Mais les recherches abordant la relation entre honoraires et qualité d’audit ne sont pas toutes unanimes et sont relativement contrastés.

Palmrose (1986) détermine une relation positive, la qualité croît avec le montant des honoraires. A l’opposé, Frankel, Johnson et Nelson (2002), DeAngelo (1981) et Magee et Tseng (1990) soutiennent que les rentes économiques associées aux honoraires d’audit créent un lien économique entre l’auditeur et le client, et donc présentent des incitations pour les auditeurs à permettre la gestion des résultats. Dans le même sens, Antle, Gordon, Nayaranamoorthy et Zhou (2006) ont constaté, dans le contexte anglais, que les honoraires d’audit augmentent la

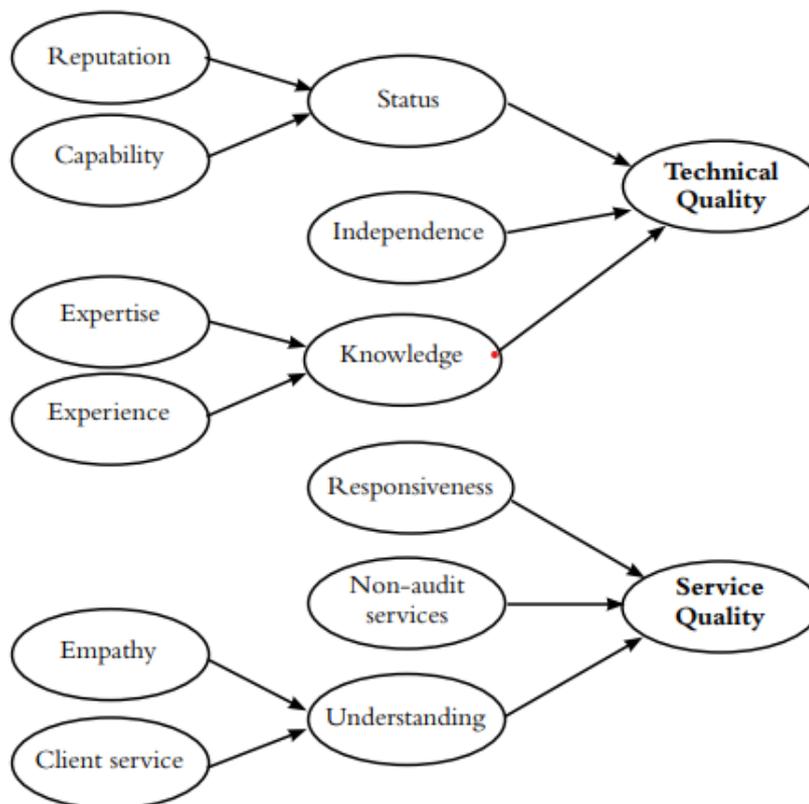
gestion des résultats, alors que les honoraires non liés à l'audit diminuent la gestion des résultats, ceci a été attribué selon les auteurs aux effets productifs des services non liés à l'audit.

Quant à Ashbaugh, LaFond et Mayhew (2003), ils concluent à l'absence de relation entre les honoraires et la qualité de l'audit.

- Réputation : cet attribut a été admis par plusieurs recherches comme un déterminant de la qualité de l'audit comme Palmrose (1988) et Simunic and Stein (1987) cités par Abughazaleh et al. (2015). Les cabinets bien réputés se prémunissent contre le risque de perte de réputation et contre le coût des litiges en offrant un audit de qualité.

Duff (2004) a également développé un modèle multicritère de la qualité d'audit dans le contexte Anglais. Ce modèle mis en exergue 9 dimensions impactant la qualité de l'audit indépendantes les unes des autres à savoir : réputation, capacité, réactivité, indépendance, services de non-audit, empathie, service Client, savoir-faire et expérience.

Figure N°2 : Modèle de Duff relatif aux dimensions impactant la qualité de l'audit



Source : Duff 2004

Selon Duff (2004), les trois groupes ayant fait l'objet de cette étude à savoir : les auditeurs, les préparateurs des états financiers et les utilisateurs externes de ces états ont placé, au premier rang, la réputation et la capacité de l'auditeur comme déterminants de la qualité de l'audit.

Selon portal (2011), d'autres critères liés à l'auditeur peuvent expliquer un audit de qualité à savoir l'intuition ou l'interprétation des auditeurs. Ces capacités permettent à l'auditeur de découvrir une erreur ou une irrégularité dans un compte ou dans un service qui n'est pas inscrit au programme d'audit. Cependant, le même auteur a rapporté que ces mêmes critères sont vus par certains chercheurs comme une menace à la qualité de l'audit.

2.2. Indicateurs basés sur les caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit

Chaque cabinet d'audit dispose de sa propre gouvernance, organisation, de sa structure hiérarchique spécifique et d'une équipe d'auditeur avec des compétences et des motivations différentes. Ces facteurs engendrent une organisation du travail déterminée qui impacte impérativement la qualité du travail réalisée.

L'existence d'un travail organisé suffisant permet de couvrir les risques de non-détection d'irrégularités. Ces cabinets disposent aussi d'auditeurs (à différents niveaux hiérarchiques) qui ont des motivations différentes face à l'objectif d'amélioration de la qualité d'audit. La qualité du service fourni par les cabinets d'audit va dépendre donc non seulement de leurs organisations internes mais aussi de la qualité de l'effort rendu par leurs équipes d'auditeurs. Dans ce sens, des études réalisées par Sutton (1993) et Herrbach (2001), tel que cité par, Gonthier-Besacier et al. 2012, ont pris en compte pour appréhender la qualité de l'audit, des dimensions interrelationnelles comme la qualité de la délégation et de la supervision, la motivation et l'attitude professionnelle. Gonthier-Besacier et al. 2012 ont conduit une étude sur les critères d'influence de la qualité de l'audit sur la base d'un cadre théorique articulé autour de trois familles : la mission (l'interaction entre auditeurs et audités (personnel, comité d'audit, gouvernement d'entreprise)), l'équipe/le cabinet et la réglementation. L'objectif de cette étude est d'évaluer la perception de 55 critères influençant la qualité de l'audit auprès de 131 préparateurs de l'information financière. Les résultats révèlent que les préparateurs prennent en considération l'ensemble des critères présentés en accordant une place significative à ceux liés à la mission et à la réglementation. Les résultats confirment également la pertinence, dans le contexte français, des variables portant sur l'équipe d'audit dans son ensemble et sur les caractéristiques de l'entreprise auditée.

2.3. Caractéristiques propres aux équipes de travail d'audit

Wooten, (2003) rapporté par Manita (2008) convient que les attributs de qualité identifiés se rapportent, notamment au niveau d'attention des associés et des managers aux travaux d'audit, au professionnalisme, persistance et scepticisme de l'auditeur, à l'expérience avec le client et à l'expérience dans le secteur. Dopuch et Simunic (1982) soutient que la spécialisation sectorielle des auditeurs peut fournir une plus grande assurance de la capacité de l'auditeur à détecter les

violations des états financiers (DeFond et Zhang 2014). Les explications avancées dans ce cadre sont que cette spécialisation fournit une meilleure connaissance des pratiques commerciales et comptables sectorielles que les non-spécialistes, en outre, les spécialistes ont un capital de réputation, mis en jeu, plus élevé, ce qui les incite davantage à fournir un audit de haute qualité. Le défi dans ce cadre est de mesurer la spécialisation. Elle est généralement approchée par la part de marché dans le secteur, basée sur des indicateurs comme les ventes, la taille, les frais ou le nombre de clients.

Une autre étude réalisée par Gandja et Yanat (2016) au Cameroun, ressort qu'une perception positive de la qualité des travaux d'audit légal est liée à la gestion attendue de la mission, à la contribution escomptée du directeur de mission, à la coopération avec la direction. Les variables associées à ces facteurs sont liées au diplôme du directeur de mission et sa renommée, à la concertation avec la direction lors de la rédaction des rapports de mission et au respect entre les membres de l'équipe d'audit.

Certains chercheurs se sont intéressés également aux comportements de négligence professionnelle des collaborateurs qui sont de nature à réduire ou à affecter la qualité de la mission de certification. Les déterminants mis en exergue dans ce cadre se présentent ainsi (Portal 2011) :

- La réduction du temps de travail accordé à l'audit ;
- La revue superficielle des documents soumis à examen ;
- L'acceptation d'explications non recevables de la part des clients ;
- L'échec dans l'établissement et l'administration d'un questionnaire.

GADDOUR (2016) a dégagé, à travers une revue de la littérature sur les comportements de réduction de qualité, six principaux types de facteurs impactant la conduite des collaborateurs d'audit :

- Facteurs associés à la maîtrise de temps (pression budgétaire et des délais, niveau de participation dans l'établissement des budgets / temps et le style d'évaluation de la performance) ;
- Facteurs relatifs à la personnalité de l'auditeur ;
- Facteurs liés à la personnalité du supérieur et son style de leadership ;
- Facteurs incluant les styles d'évaluation des performances des auditeurs seniors ;
- Facteurs organisationnels (engagement organisationnels et intention de rester) ;
- Facteurs se rapportant à la culture éthique dans les cabinets d'audit.

2.4. Caractéristiques relatives au cadre institutionnel et à la réglementation de l'audit et à la gouvernance de l'entité auditée

Le cadre institutionnel de l'audit renvoie aux exigences légales et réglementaires mises en place par le législateur ou le régulateur dans l'objectif de corriger des défaillances constatées en matière de non-qualité ou de donner plus de force à des mesures déjà existantes. Ces exigences concernent : la séparation des prestations audit/non audit, la durée du mandat, la supervision de la profession, la révision des normes professionnelles et le renforcement du rôle des organes de gouvernance, notamment, le comité d'audit, en matière d'évaluation du processus d'audit.

- L'existence de comité d'audit compétent et indépendant influence positivement la qualité de l'audit. Les analyses réalisées par Zhang, Zhou et Zhou (2007) auprès de 372 sociétés sur la relation entre la qualité du comité d'audit, l'indépendance de l'auditeur et la divulgation des faiblesses du contrôle interne après la promulgation de la loi Sarbanes-Oxley indiquent que l'expertise financière des comités d'audit continue d'être un déterminant important des faiblesses du contrôle interne. Ce constat a été également confirmé dans un contexte en voie de développement en l'occurrence la Jordanie par Alhababsah et Yekini (2021) qui soulignent l'importance de l'expertise sectorielle du comité d'audit pour garantir une qualité d'audit élevée. Les mêmes auteurs affirment que l'expertise juridique et la diversité genre de ces comités n'ont aucun effet significatif sur la qualité de l'audit.
- Mandat : Les résultats sont controversés sur l'impact de la durée de la relation auditeur-auditée sur la qualité de l'audit. Johnson et al. (2002), Myers et al. (2003) et Ghosh et Moon (2003) rapportés par (Chihi 2014) concluent à l'insuffisance de la qualité en début du mandat due principalement au manque de compétence de l'auditeur. A l'opposé, les recherches ayant établi un lien négatif entre la durée du mandat (longévité excessive) et qualité d'audit justifient ce constat par la perte de l'indépendance qui résulte du développement des relations personnelles entre l'équipe auditrice et l'équipe auditée. Cette forte intégration dans l'entreprise, impacte la capacité de l'évaluation critique de l'auditeur et son impartialité dans son jugement (Carey et Simnett 2006).
- Prestations non-audit : Frankel et al. (2002) ont établi une relation négative entre les services de non-audit et la qualité de l'audit mesurée par la gestion de résultats. Selon ces auteurs, la prestation de services autres que d'audit peut renforcer le lien économique de l'auditeur avec le client et réduire sa capacité à faire face à la pression du client, y compris la pression pour permettre la gestion des résultats. Néanmoins, selon le modèle de Duff (2004), l'aptitude à fournir des prestations de non-audit est classée au dernier rang des attributs pouvant impacter la qualité de l'audit.

Par ailleurs, d'autres recherches (De Fond et al., 2002 ; Hyeesoo et Kallapur, 2003 ; Ashbaugh et al., 2003 ; Ruddock et al., 2006) affirment la non-existence de lien significatif entre ces prestations de non-audit et la qualité de l'audit (Chihi 2014). Chu et Hsu (2018), dans une étude réalisée sur la période avant et après la loi Sarbanes-Oxley (SOX ci-après) de 2002, ont rapporté un lien négatif, pour le groupe pré-SOX, avec un ratio élevé d'honoraires de services non liés à l'audit contre une qualité d'audit inférieure, tandis que le groupe post-SOX ne donne aucun résultat concluant si la fourniture des services non liés à l'audit affecte la qualité de l'audit. Ce résultat confirme, selon les auteurs, les effets positifs de la réglementation de la loi Sarbanes-Oxley sur l'indépendance des auditeurs.

▪ Réglementation de l'audit : Elle peut influencer la qualité d'audit par le biais de plusieurs facteurs comme le mode de fixation des honoraires et leur publication et par les pouvoirs confiés aux organismes de supervision de la profession. Ces facteurs correspondent à des mécanismes d'intervention des régulateurs lorsque ceux-ci considèrent que l'autorégulation du marché est insuffisante pour garantir un audit de qualité (DeFond et Francis, 2005).

Le lien entre la qualité de l'audit et les dispositions réglementaires n'est pas directement mesuré dans la littérature du fait de la difficulté à mettre en œuvre une méthode de recherche adaptée bien que plusieurs études ont tenté d'analyser l'impact de la réglementation sur la qualité de l'audit par le biais des sanctions prononcées, de la nature de la responsabilité de l'auditeur, de l'influence des organismes de supervision, de l'impact de la divulgation d'honoraires et de la durée du mandat (Gonthier-besacier et al. 2012).

Arrunada (2000) a défini les trois éléments cruciaux pour développer une réglementation efficace de l'audit en l'occurrence :

- Privilégier les mécanismes du marché quand ceux-ci sont capables de vérifier et de sanctionner un ensemble plus large de variables de performance que les régulateurs ou le pouvoir judiciaire ;
- Adopter des règles de divulgation de l'information liées à l'audit.
- Tenir compte de la manière dont certains mécanismes relatifs à la qualité d'audit (réputation et autres...) fonctionnent.

3. Approche directe de mesure de la qualité de l'audit

Manita et Chemangui (2007), ont présenté une analyse critique des approches d'évaluation indirecte de la qualité d'audit en soulignant que ces approches admettent des limites conceptuelles et empiriques qui atténuent leur crédibilité. Ces critiques se sont de plus en plus légitimées avec la multiplication des scandales financiers durant le début des années 2000 et

qui ont confirmé l'insuffisance de cette approche indirecte d'évaluation, à appréhender la qualité d'audit. Ces limites peuvent être résumées comme suit :

- Les premières sont liées essentiellement aux risques de sélection adverse et de complaisance avec les dirigeants (Fama et Jensen, 1983 ; Craswell, 1988 ; Citron et Taffer, 1992).
- Les secondes se rapportent plutôt aux caractéristiques des indicateurs identifiés (indicateurs très simplistes et très réducteurs de la complexité de la qualité d'audit) et à leur incapacité de déterminer ce qui doit être fait pour améliorer la qualité d'audit (Sutton, 1993).

A l'issue de ces critiques des approches indirectes, de nouvelles règles et mécanismes directs d'évaluation de la qualité d'audit ont été repensés.

Manita (2009) a ainsi procédé à une étude exploratoire du processus d'audit en examinant les étapes au cours desquelles le comité d'audit pourrait intervenir afin d'améliorer la qualité de l'audit. Les résultats de l'analyse de chaque étape du processus d'audit confirment que la qualité du processus d'audit est multidimensionnelle.

Les résultats obtenus à la suite d'une analyse globale, ont permis de retenir au moins 7 dimensions de la qualité du processus d'audit. Parmi les déterminants identifiés, 4 concernent le processus technique d'audit :

- Compréhension de l'entreprise et de son environnement ;
- Pertinence des risques et zones sensibles identifiés ;
- Pertinence et cohérence des programmes avec les risques identifiés ;
- Niveau de communication et de collaboration avec le comité d'audit.

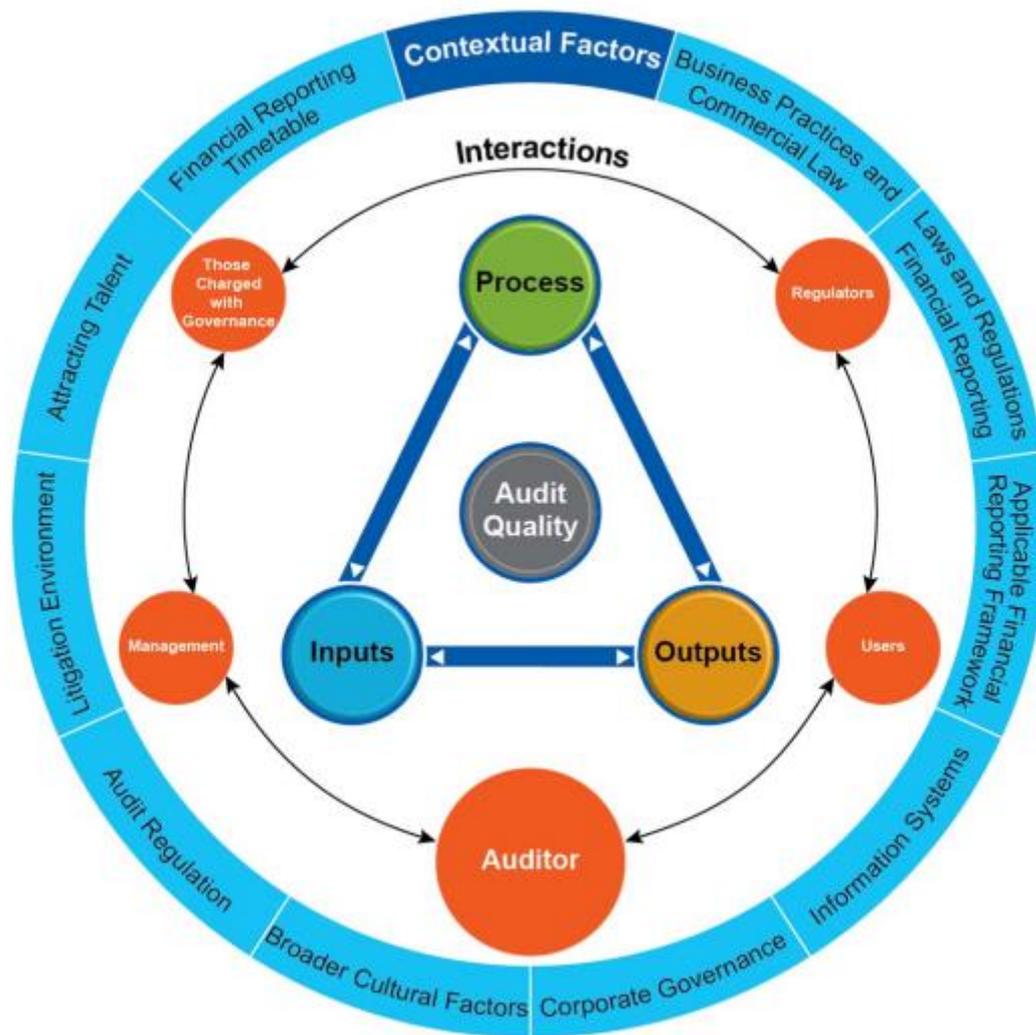
Les 3 autres déterminants se rapportent à :

- L'indépendance et l'éthique de l'auditeur ;
- La composition et la qualification de l'équipe intervenante ;
- La qualité d'organisation et de supervision de la mission.

L'auteur conclue donc qu'en plus des indicateurs issus des approches indirectes d'évaluation qui sont en partie confirmés par les résultats de son étude (tel que l'indépendance de l'auditeur), ses recherches ont permis d'identifier d'autres indicateurs centrés sur le processus technique d'audit.

Ces résultats convergent avec ceux de l'International Auditing and Assurance Standards Board l'IAASB (2014) relevant de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) qui propose plusieurs facteurs qui interagissent pour définir la qualité de l'audit.

Figure N°3 : Facteurs influençant la qualité de l’audit selon l’IAAB



Source : IAASB (2014)

Ces facteurs sont regroupés en :

- Facteurs d’input : l’éthique et l’attitude de l’auditeur, ses connaissances, ses compétences, ses expériences ainsi que le temps alloué à la réalisation de la mission.
- Facteurs liés au process d’audit : il s’agit de la rigueur du processus d’audit et du contrôle qualité qui doivent être conformes aux lois, règlements et normes en vigueur. Trois niveaux sont soulignés dans ce cadre. Le premier niveau dit « niveau d’engagement » a trait à la qualité des normes d’audit et à l’engagement de l’équipe d’audit à respecter les lois et règlements et le processus de contrôle qualité de l’entreprise. Le deuxième niveau dit « niveau de l’entreprise d’audit », il est lié à la méthodologie adoptée qui doit découler des résultats de vérification de l’efficacité du contrôle interne de l’entreprise audité. Le

troisième niveau dit « niveau national », il a trait aux activités de régulation, aux normes d'éthiques et aux exigences en matière de formation en audit.

- Facteurs d'output : informations contenues dans le rapport d'audit transmis aux actionnaires et aux parties prenantes. Ce rapport d'audit doit renseigner sur l'efficacité du contrôle interne lié au reporting financier, la fiabilité des états financiers audités, les irrégularités significatives détectées par l'auditeur, le plan d'audit et la période de sa réalisation ainsi que les informations concernant les menaces à l'objectivité de l'auditeur et les garanties déployées pour contrecarrer ces menaces.
- Facteurs d'interactions avec la chaîne de valeur du reporting financier : cette chaîne de valeur correspond aux personnes et aux processus impliqués dans la préparation, l'approbation, l'audit, l'analyse et l'utilisation des états financiers. Il s'agit de l'interaction entre les différentes parties : auditeur, management, organes de gouvernance, régulateurs et tout autre utilisateur des rapports financiers.
- Facteurs contextuels : il s'agit notamment, du niveau de développement des lois commerciales, du degré de complexité de la normalisation de l'information financière, de la fiabilité des systèmes d'information relatifs à la production de l'information financière, de l'efficacité des organes de gouvernance.

CHIH (2014) s'est intéressé à la synthèse des approches développées dans le domaine de la qualité de l'audit. Il a synthétisé les approches directes de mesure de la qualité de l'audit en deux groupes d'études. Le premier s'intéresse au processus technique de l'audit (méthodologie de l'audit, outils, temps, budget, etc ...). Le deuxième se rapporte à différentes dimensions impactant le processus tels que les relations inter-équipe auditrice et les comportements des collaborateurs.

- Processus d'audit : dimension technique : les études citées par l'auteur à ce titre sont essentiellement :
- Gibbins et Wolf (1982) qui ont examiné le manuel des procédures d'une firme nationale et les normes d'audit, et ont arrêté une liste de facteurs. Ces derniers ont été validés, par la suite, via un questionnaire auprès de 80 associés et managers de six cabinets au Canada. Au résultat, Gibbins et Wolf (1982) ont souligné l'importance des facteurs de l'environnement client avant, pendant et après la mission de l'audit, à l'interdépendance entre auditeur et audité et à la relation économique entre ces deux parties. D'autres facteurs moins importants ont été révélés par l'étude à savoir : l'équipe et le chef de mission d'audit, le top management et l'équipe comptable du client, l'approche de l'audit et les règles comptables.

- Mock et Samet (1982), les auteurs ont dégagé une liste de 110 facteurs à partir des normes internationales d'audit (ISA) et des standards de contrôle qualité. Les auteurs ont proposé par la suite un formulaire d'évaluation de la qualité de l'audit composé de plusieurs attributs vérifiés empiriquement. Ce formulaire porte sur 5 composantes de la mission d'audit à savoir : la planification, l'administration (budget et équipe), les procédures, l'évaluation (analyse et jugement), et la conduite de la mission (conformité, examen et suivi...).
- Sutton (1993), l'auteur a fait appel à des groupes d'auditeurs expérimentés de deux cabinets comptables internationaux pour développer et valider un ensemble de facteurs clés influençant la qualité du processus d'audit et un ensemble correspondant de mesures pour évaluer la qualité de l'audit. L'auteur a dégagé un ensemble de facteurs clés de la qualité de l'audit qui ont un impact significatif sur la qualité globale de l'audit. Les résultats reconnaissent l'effet significatif de l'environnement d'audit sur la qualité des processus. L'auteur a révélé en 4 étapes, les 19 facteurs affectant la qualité du processus d'audit. Parmi les facteurs identifiés, 11 sont directement liés au processus d'audit, 6 ont porté sur l'environnement du client et 2 sur l'expérience de l'équipe intervenante et la disponibilité des ressources du client.
 - Processus d'audit : autres dimensions : l'évaluation de la qualité du processus d'audit dépend également des comportements des intervenants et de la qualité de leur relation avec l'environnement d'audit.
- L'équipe auditrice et la qualité du processus d'audit : la qualité du processus d'audit dépend étroitement des conditions dans lesquelles travaillent les collaborateurs. Les efforts d'une équipe d'audit pour atteindre des objectifs de temps et de coûts serrés peuvent entraîner des compromis dans la qualité de l'audit. Ces constats ont été confirmés, selon Chihi (2014), par Rhode (1978) qui a conduit une enquête nationale par questionnaire auprès de 1526 auditeurs aux États-Unis, par Alderman et Deitrick (1982) qui ont montré que les comportements de réduction de qualité étaient plus fréquents là où la documentation des papiers de travail avait été diminuée et par Paino et al., (2010), qui ont dégagé à l'issue d'une étude réalisée dans le contexte malaysien que les auditeurs malaysiens sont plus susceptibles à réduire la qualité du travail d'audit pour répondre au budget-temps.

En revanche, Wooten (2003) a développé un modèle de qualité d'audit comme indicateur de mesure de la qualité de l'audit, basé sur les deux composantes de la qualité d'audit définies par Deangelo (1981) : (1) la détection des anomalies et (2) le signalement des anomalies. Le modèle établi a identifié quatre indicateurs de qualité propres aux caractéristiques de l'équipe auditrice : attention des associés et des managers, professionnalisme, persistance et scepticisme, expérience avec le client et dans le secteur. Selon l'auteur, les auditeurs expérimentés et d'un

niveau de professionnalisme plus élevé accomplissent leurs travaux correctement en respectant les délais et le programme d'audit.

- L'environnement d'audit et la qualité du processus : Le processus d'audit dépend de la nature des relations, non seulement inter-équipe auditrice, mais aussi avec l'ensemble des acteurs impliqués dans le processus de l'audit. Dans ce sens, Richard et Reix (2002) analysent la relation économique entre le directeur financier et le commissaire aux comptes en France. Ils la considèrent comme « *décisive du processus de l'audit et déterminante dans la qualité de l'audit* » p 153. En adoptant une démarche qualitative interprétative, basée sur deux théories complémentaires à savoir la théorie économique et la théorie sociologique, les auteurs ont démontré les opportunités et les menaces d'une relation de confiance, entre ces deux acteurs. Le comportement de l'auditeur face aux préparateurs est essentiel dans l'évaluation de la qualité de sa mission.

Le tableau, ci-dessous, présente une synthèse de certains modèles de la qualité de l'audit. Ces modèles proposent des critères variés touchant à la fois à l'auditeur, au processus d'audit et à son environnement et présentent donc un mixage de l'approche directe et indirecte de l'évaluation de la qualité de l'audit.

Tableau N°2 : Modèles de la qualité de l'audit

Modèles	Descriptions
Le modèle de Sutton et Lampe (1991)	Ces deux chercheurs ont construit un modèle autour de trois critères : la planification, le champ de travail et l'administration du travail. Le critère clé dégagé par cette étude est l'importance de l'environnement
Le modèle de Carcello et al. (1992)	Cette équipe de chercheurs distingue 41 critères qui se rapprochent de l'étude comportementale de la qualité de l'audit. Parmi ces critères on retrouve l'expérience et l'expertise, les standards d'éthique, la connaissance du secteur du client et la qualité de la communication entre l'auditeur et le management
Le modèle de Behn et al. (1997)	Dans ce modèle, se dégage une relation importante entre la qualité de l'audit et la satisfaction du client.
Le modèle de Beattie et Fearnley (1995)	Cette étude fait émerger 29 caractéristiques de la qualité de l'audit. Parmi les 29 critères étudiés, les quatre qui se sont révélés être les plus importants sont : l'intégrité, la qualité de relation au travail, la valeur des services d'audit et les compétences techniques
Le modèle de Duff (2004)	Duff s'intéresse à la qualité technique (réputation, capacité et assurance), la qualité de service (empathie, service hors audit et responsabilité) et l'indépendance
Le modèle de Warming Rasmussen et Jensen (1998)	Ce modèle explicatif de la qualité de l'audit propose six dimensions possibles : 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 actionnaires, la connaissance de l'industrie, la loyauté envers les actionnaires minoritaires et enfin l'attitude septique de l'auditeur
Le modèle de Deis et Giroux (1992)	Deis et Giroux se sont attachés à vérifier que les différents critères de la qualité de l'audit dans le secteur privé pouvaient être utilisés pour l'audit des comptes publics. Ils ont pour cela identifié les critères suivants : durée d'exercice des auditeurs, taille de la structure réalisant l'audit, nombre de clients, santé financière des clients, utilisation de la peer review, conformité aux normes, temps accordé à l'audit, détection ou non d'erreurs ou d'irrégularités. Les résultats de leur étude montrent que tous ces critères sont significativement corrélés à la qualité de l'audit à l'exception de la durée d'exercice et de la conformité aux normes. Les corrélations les plus fortes sont celles qui concernent la taille et le temps accordé à l'audit

Source : Portal 2011

Conclusion

La qualité de l'audit est un concept complexe, abstrait et multidimensionnel difficile à appréhender et à évaluer et ce, en raison de la nature de la prestation d'audit et de son caractère inobservable. Malgré la richesse et le nombre abondant des recherches menées sur ce concept, leurs conclusions sont très mitigées, contradictoires et sans consensus.

Cet article a tenté de présenter une vision globale de la qualité de l'audit et de ses déterminants. Les modèles proposés par ces recherches tentent d'expliquer la qualité de l'audit par des caractéristiques de l'auditeur et de son équipe, des caractéristiques de l'audit, des caractéristiques du processus de l'audit et des caractéristiques liées à l'environnement de l'audit. Ces études sont classées par Haïly et Ghandari (2019) 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.

Les études menées sur la qualité de l'audit citées dans cet article sont réalisées en majorité dans le contexte américain ou français. Dans le contexte marocain, peu d'études se sont intéressées à l'établissement des déterminants de la qualité de l'audit. Ce domaine de recherche demeure relativement inexploré dans le contexte marocain. Nous citons dans ce cadre l'étude réalisée par Moutahaddib (2017). L'objectif de cette étude est d'établir les facteurs déterminants de la qualité d'une mission d'audit et donc d'analyser les facteurs susceptibles d'influencer positivement ou négativement une mission d'audit. L'étude s'est intéressée à tester l'effet, sur la qualité de l'audit, de quatre déterminants clés en l'occurrence, la formation de l'auditeur, son expérience, l'enjeu financier et sa réputation. Ces déterminants ont été testés via un questionnaire composé de 26 questions adressé à 50 professionnels. Les conclusions de l'étude se sont synthétisées comme suit :

- Les structures de formation des experts comptables au Maroc sont adéquates et bien reconnues. Toutefois, la formation professionnelle des collaborateurs dans les cabinets d'audit marocains dénote d'une carence.
- Le pouvoir financier des entreprises est à la défaveur de l'expert-comptable marocain et une meilleure régulation de la relation financière entre l'auditeur et l'entreprise est requise.
- Les normes d'audit marocaines sont alignées sur les standards internationaux et aide le professionnel à détecter les anomalies.
- La nécessité d'une charte de qualité pour les cabinets d'audit marocains.

Devant la rareté des recherches au Maroc, Haïly et Ghandari (2019) ont appelé à multiplier les 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, l'objectif étant de mieux comprendre la pratique de l'audit dans le contexte marocain et d'esquisser les déterminants de sa qualité.

BIBLIOGRAPHIE

- Abughazaleh, N., O'connell, V. et Princen, J. (2015). Audit quality, auditor size and legal environments, *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 53 (3/4), 39-65, 67-78. Repéré de <http://www.jstor.org/stable/24634470>.
- Alhababsah, S. et Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42. Repéré de <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100377>.
- Antle, R., Gordon, E., Nayaranamoorthy, G. et Zhou, L. (2006). The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, (27), 235–266. doi: 10.1007/s11156-006-9430-y.
- Arruñada, B. (2000). Audit quality : Attributes, private safeguards and the role of regulation. *European Accounting Review*. 9 (2). 205-224.
- Ashbaugh, H., LaFond, R. et Mayhew, B.W. (2003). Do non-audit services compromise auditor independence? further evidence. *The Accounting Review*, 78 (3), 611-639. Repéré de www.jstor.org/stable/3203219.
- Carey, P. et Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review* 81(3), 653-676. Repéré de www.researchgate.net/publication/228307476.
- CHIH, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : Evaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises. (Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, 2014). Récupéré de www.theses.fr.
- Chu, B. et Hsu, Y. (2018). Non audit services and audit quality the effect of Sarbanes-Oxley Act. *Asia Pacific Management Review*, 23 (3), 201-208. Repéré de www.elsevier.com/locate/apmr.
- Deangelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3), 183-199. Repéré de [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).

- DeFond, M. et Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2-3), 275–326. Repéré de <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>.
- DeFond, M.L et Francis, J.R. (2005). Audit Research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: a journal of practice & theory*, 24 (supplement), 5-30. Repéré de www.academia.edu
- Deis, D.R. Jr. et Giroux, C. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67 (3), 462-479. Repéré de <https://www.jstor.org/stable/247972>.
- Duff, A. (2004). Auditqual: Dimensions of audit quality. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*. Repéré de <https://www.researchgate.net>.
- Francis, J.R et YU, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84 (5), 1521-1552. Repéré de <https://www.jstor.org.ressources.imist.ma>.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F. et Nelson, K.K. (2002). The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*.77, Supplement: Quality of Earnings Conference (2002), 71-105. Repéré de <https://www.jstor.org.ressources.imist.ma>.
- 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. (Thèse de doctorat, l'Université de recherche Paris sciences et lettres PSL, 2016). Repéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01430056>.
- Gandja, S.V. et Yanat, Z. (2016). Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement. *Recherches en Sciences de Gestion*, 1 (112), 77 à 102. Repéré de <https://www.cairn.info/revue-recherches-en-sciences-de-gestion-2016-1-page-77.htm>
- Gonthier-besacier, N., Hottegingre, G. et Fine-falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière, *Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité Contrôle Audit*, 2 (18), 33-72. Repéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2012-2-page-33.htm>.
- Haïly, I. et Ghandari, Y. (2019). La Qualité de l'audit légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte marocain. *European Scientific Journal*, 15 (13). Repéré de <https://doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality, key elements that create an environment for audit quality. Repéré de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>

- Jensen, C. et Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360. Repéré de <https://pdf.sciencedirectassets.com>.
- Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *AIMS Management*, 11, 191-210. Repéré de <https://www.cairn.info/revue-management-2008-2-page-191.htm>.
- Manita, R. (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien. La place de la dimension européenne. *Comptabilité Contrôle Audit*. Repéré de <https://shs.hal.science/halshs-00455733/document>.
- Manita, R et Chemangui, M. (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique. *Comptabilité et Environnement* ", Repéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780>.
- Moutahaddib, A. (2017). Les déterminants de la qualité des missions d'audit au Maroc. *Revue africaine de management*, 2 (2), 70-83. Repéré de <http://revues.imist.ma/?journal=RAM>.
- Ouattara, A. (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit. (Thèse de doctorat, Université Patis-Est, 2016). Repéré de www.theses.fr.
- Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size : Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24 (1). Repéré de www.jstor.org.ressources.imist.ma/stable/pdf/2490806.pdf.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73. Repéré de www.jstor.org.ressources.imist.ma/stable/pdf/247679.pdf.
- Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité Contrôle Audit*, 1 (17). Repéré de <https://www.cairn.info>.
- 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* 8 (1), 151-174. Repéré dans www.cairn.info.
- TITMAN, S., TRUEMAN, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics* 8, 159-172.
- Zhang, Y., Zhou, J. et Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 300-327. Repéré de www.sciencedirect.com.

Wooten, T.C. (2003). Research about audit quality, *CPA Journal* 73 (1), 48-64.