

# LES FACTEURS EXPLICATIFS DE L'INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR EXTERNE

## EXPLICATIVE FACTORS OF EXTERNALS AUDITOR'S INDEPENDENCE

**Khady DIALLO**

Doctorante

UFR Economie Management et Ingénierie Juridique (ECOMIJ)

Université Alioune DIOP de Bambey,

Equipe de recherche en innovation managériale (ERIM)

Sénégal

[khady1.diallo@uadb.edu.sn](mailto:khady1.diallo@uadb.edu.sn)

**Dr Cheikh Mbacké DIOP**

Enseignant chercheur

UFR Economie Management et Ingénierie Juridique (ECOMIJ)

Université Alioune DIOP de Bambey,

Equipe de recherche en innovation managériale (ERIM)

Sénégal

[cheikhmbacke.diop@uadb.edu.sn](mailto:cheikhmbacke.diop@uadb.edu.sn) ou [beugsn1981@gmail.com](mailto:beugsn1981@gmail.com)

**Date de soumission** : 14/10/2020

**Date d'acceptation** : 29/12/2020

**Pour citer cet article** :

DIALLO Kh. & DIOP Ch. (2020) «Les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur externe », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 4 » pp : 191 – 217.

## Résumé

Cette étude a pour objectif de montrer l'intérêt que revêt la question du lien entre les facteurs afférents à l'entreprise et l'indépendance de l'auditeur. Pour mener à bien cette étude, la démarche hypothético-déductive est adoptée sur un échantillon 147 individus. Ainsi, pour le traitement de données, le logiciel SPSS est utilisé avec une régression linéaire simple et multiple. Les résultats nous montrent que les variables taille et activité n'affectent pas l'indépendance de l'auditeur externe. Par contre, les variables « durée de mandat » et « culture » affectent respectivement l'indépendance de l'auditeur externe positivement et négativement.

**Mots clés :** Audit ; Audit légal ; Audit contractuel ; Auditeur externe ; Indépendance de l'auditeur.

## Abstract

The purpose of this study is to show the relevance of the question of the link between the factors relating to the company and the independence of the auditor. To carry out this study, the hypothetico-deductive approach is adopted on a sample of 147 individuals. Thus, for data processing, SPSS software is used with single and multiple linear regression. The results tell us that the size and activity variables have no effect on the independence of the external auditor. On the other hand, the variables "term of office" and "culture" affect the independence of the external auditor, positively and negatively, respectively.

**Keywords:** Audit; Legal audit; Contractual audit; External audit; Auditor Independence.

## INTRODUCTION

Les récents scandales en 2001 qui ont secoué la scène économique et financière telle que l'affaire Anderson-Enron aux Etats Unis et Parmalaville en Italie ont soulevé de nombreuses questions en matière d'audit et plus particulièrement, de la « qualité de l'audit ». Cette dernière a été beaucoup débattue après ces scandales. L'on a vu apparaître plusieurs paradigmes de recherche. Selon Dechow. P et al (1998), Wamba et Tagne, (2014) certains englobent des études expérimentales qui prospectent les causes des échecs de l'audit, lesquelles trouvent leurs origines soit dans la compétence de l'auditeur (méthodologie de travail, comportement et jugement), soit dans son indépendance. D'autres paradigmes de recherche englobent les travaux empiriques instruisant l'influence des facteurs déterminants sur la qualité d'audit, l'indépendance. Il s'agit, à cet égard, de définir des proxys intrinsèques ou les perçus de la qualité d'audit tels que la taille du cabinet, l'ancienneté, la durée du mandat, les honoraires, etc. (Francis, 2009).

Ces scandales largement médiatisés, ainsi que la fréquence et la gravité des défaillances d'entreprise au cours de ces dernières années, ont conduit à reconsidérer le statut et les missions de l'auditeur légal dans de nombreux pays. Il était devenu normal de remettre en cause la valeur du rapport de l'auditeur légal, puisqu'il lui était reproché de ne pas envoyer de signaux aux parties prenantes sur la dégradation de la situation de l'entreprise (Tian et Qi 2012, Bertin, 1999). Plus largement, une réflexion de fond a été engagée sur la nature, les limites de ses missions et les conditions requises de son exercice (CNCC, 1992,1996 ; Campana, 1998 ; Bertin, 2000 ; Prat, 2003 ; COB, 2001).

Ces réflexions ont été beaucoup plus menées aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, qu'en Europe. L'on rencontre, à cette période de l'après scandales, qu'une étude sur France (Herrbach, 2000 ; Azibi, 2014). Ceci se justifie par le fait que ces premiers pays ont révélé la majorité des scandales qui ont entaché la qualité de l'audit légal.

En pratique, La qualité de l'audit émane de la capacité de l'auditeur à déceler d'éventuels fraudes et malversations dans les états financiers, et qu'il soit alors en mesure de les révéler effectivement (De Angelo, 1981a ; De Angelo, 1981b).

Deux conditions sont nécessaires, à cet égard :

- la compétence globale de l'auditeur et surtout sur le niveau d'effort qu'il engage dans la mission ;

- son niveau d'indépendance, c'est-à-dire du degré avec lequel dans une situation de conflit d'intérêt, l'auditeur soit en mesure de résister toutes pressions de la part de son client.

Plusieurs travaux scientifiques dans ce domaine tentent de renforcer cette deuxième condition (Sori et Karbhari, 2006). Selon Dopuch et Schwartz. (2003) L'intérêt de l'indépendance de l'auditeur a secoué le monde de la finance très tôt au début du 20<sup>ème</sup> siècle. Elle est définie par Prat (2003, p. 32) Comme l'aptitude réelle de l'auditeur à s'assurer de l'application en toutes conformités des règles afin de délivrer une certification de qualité relevant toutes malversations ou maquillages financiers et comptables. Elle équivaut au degré de résistance de l'auditeur face aux pressions des managers des entreprises (Watts et Zimmerman 1986). De plus, selon Mautz et Sharaf (1961), elle s'analyse par l'indépendance d'esprit et également par l'apparence d'indépendance.

Rappelons aussi que le besoin d'indépendance est différent suivant les missions qui sont attribuées aux auditeurs, l'environnement et leurs comportements, ceux-ci doivent fondamentalement être des professionnels indépendants. Cependant après une prise de conscience suite aux scandales financiers de Enron et Parmalat, l'étude sur le comportement de l'auditeur s'est accentuée car elle est un élément focal pour une qualité d'audit d'ailleurs c'est pourquoi (Donnelly, Querin et al 2003) avançaient que l'auditeur est un décideur.

Pour Azibi (2014), l'indépendance renforce la crédibilité du rapport d'audit à l'égard des investisseurs et d'autres parties prenantes. Cependant l'indépendance des auditeurs externes peut être affectée par plusieurs éléments déterminants. La littérature révèle divers points de vue sur le lien entre ces éléments et l'indépendance de l'auditeur.

Certains points de vue démontrent la forte influence des éléments déterminants sur l'indépendance, notamment :

- la taille, la réputation (NurBarizah et al. 2005, De Angelo, 1981, Klein et Leffler, 1981, ),
- la durée d'exercice du mandat d'auditeur (Power, 2005),
- les honoraires de l'auditeur (Dopuch et al, 2003),
- la concurrence entre cabinet et entre auditeurs (Pigé, 2000; Knapp, 1985; Shockley, 1981),
- les valeurs culturelles (Soraya Bel Haj Ali 2011).

Cependant, ce point de vue ne fait pas l'unanimité car d'autres études le controversent, faisant ainsi apparaître d'autres points de vue. Par exemple, Azibi (2014) révèle, en s'appuyant sur le

scandale financier d'Enron, que le lien entre la taille et l'indépendance n'est pas si fort que l'on peut y croire. Knapp (1991), et Carey et Simnett 2006 trouvent une corrélation négative entre la durée du mandat et l'indépendance. Pour De Angelo (1981), La proposition de services de conseil pouvant d'être subtil par rapport aux missions d'audit par notamment le biais de l'existence des quasi-rentes est nuisible. Ces points de vue démontrent donc l'intérêt que revêt la question de la relation entre la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur. Autrement dit, la question de la mesure de l'influence des facteurs liés à l'exercice de l'audit sur l'indépendance de l'auditeur, est très utile.

Ainsi, quels facteurs pourraient influencer l'indépendance de l'auditeur ?

Pour mieux analyser les influences sur l'indépendance de l'auditeur, des questions subsidiaires sont posées :

- la durée du mandant influence-t-elle l'indépendance de l'auditeur ?
- la taille du cabinet agit-elle sur l'indépendance de l'auditeur ?
- la culture a-t-elle un impact sur l'indépendance de l'auditeur ?
- l'activité de conseil influence-t-elle l'indépendance de l'auditeur ?

Cette recherche va s'appuyer sur les enquêtes quantitatives auprès d'un échantillon de 147 personnes issues du secteur de l'audit, au Sénégal.

La démarche hypothético-déductive sera adoptée. Elle repose sur une revue de la littérature et sur une enquête de terrain, par le biais d'un questionnaire soumis aux auditeurs opérant dans les grands réseaux de commissariat aux comptes. Ces auditeurs constituent les principaux acteurs du marché de l'audit au Sénégal (ordre des experts comptables), ainsi que certains comptables travaillant au sein des entreprises.

Le logiciel SPSS sera utilisé avec une régression linéaire simple pour le test bi varié et ensuite une régression multiple pour tous les variables.

Ce papier sera structuré au tour des points suivants : éclairages conceptuels et théoriques (1), la méthodologie (2) et enfin les résultats et la discussion des résultats (3).

## **1. Eclairages conceptuels et théoriques**

### **1.1. Les facteurs afférents à l'indépendance de l'auditeur**

#### **1.1.1. Définition de l'audit externe**

Avec les manipulations comptables, les comptes sociaux perdent leur crédibilité et fiabilité requises (Richard, 2005). L'intervention d'une autorité de contrôle indépendante et compétente paraît alors utile en vue de garantir une crédibilité à l'information produite, et

permettre également l'accroissement de la confiance accordée aux données comptables communiquées et destinées aux utilisateurs (Carassus et Cormier, 2003) : il s'agit de l'auditeur externe. Cette définition de Carassus et Comier est similaire à la définition de bengrich et ghadouia (2020) qui présage que l'audit interne est une activité professionnelle, objective et indépendante qui donne aux managers des informations à travers des rapports et états financiers et des conseils afin d'améliorer la gestion et d'édifier les investisseurs. En réalité les missions assignés à un auditeur interne est différent dans le fond et dans les objectifs assignés à l'auditeur externe par les dirigeants et investisseurs. En effet, selon Josheski et Blagica (2012) l'audit externe peut être défini comme une revue des états financiers des entreprises. La mission assignée à l'auditeur externe étant d'effectuer des examens périodique sur la gestion de l'entreprise, engendre une formulation d'opinion relative à ces états financiers. Les auteurs rappellent en outre l'origine latine du terme audit qui veut dire écouter.

Le besoin de recourir à des managers a été suscité par le développement des affaires et du commerce au 19<sup>ème</sup> siècle. Suivant le pouvoir délégué aux dirigeants par les propriétés, les managers devaient produire des rapports annuels relatant toutes les activités réalisés afin de faire preuve de bonne gestion. Les propriétés se trouvent donc dans l'impossibilité d'apprécier la fiabilité de ces états financiers ou rapports. Dans ce contexte, selon l'OHADA (code pratique) Le métier de l'audit externe apparaît dès lors comme un outil arbitraire car permettant d'assurer l'équilibre entre les managers et les actionnaires. Ainsi l'audit externe renferme deux types : audit légal et audit contractuel.

- **Audit Contractuel**

Selon Noubbigh (2014), L'entreprise sollicite un audit contractuel qui obéit à sa volonté. Elle fait appel aux services d'un auditeur externe pour une évaluation de certains points relative à l'organisation de l'entité, une formulation d'opinion les concernant et une présentation de recommandations pour remédier aux dysfonctionnements décelés. C'est donc un contrat contractuel entre un auditeur et une entité qui doit répondre aux objectifs consignés.

- **Audit légal**

L'audit légal vise la certification des comptes de l'entreprise. Selon Arvrind et al (2013) l'auditeur externe est assimilé à un commissaire aux comptes. Il correspond à la profession la plus répandue et qui a le plus intéressé les auteurs. C'est une profession règlementée. C'est

dans le but de surveiller et d'apprécier la fiabilité des états financiers présentés par les entreprises que l'Etat et le code des commerce a imposé l'audit légal.

Il s'agit généralement d'une mission d'audit financier externe et d'un ensemble d'obligations spécifiques, mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires, permettant la production d'un rapport spécial.

### **1.1.2. Quelques représentations de l'audit légal de qualité**

De Angelo (1981: 186) définit la qualité de l'audit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur doit simultanément répertorier toutes irrégularités ou tous dysfonctionnements dans le système comptable de l'entreprise cliente et qu'il est tenu de les mentionner ou publier. C'est dans ce sens que Citron et Taffler (1992) avancent qu'un rapport d'audit sera de qualité qui si le résultat escompté suivant un processus d'audit techniquement compétent et indépendant est atteint. De nombreux chercheurs ont retenu cette double approche pour définir la qualité de l'audit en distinguant la compétence technique, ou la qualité de détection, de l'indépendance, ou la qualité de révélation de l'auditeur (Flint, 1988 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997). Dans ce cadre, plusieurs recherches se sont appuyées sur cette définition de la qualité de l'audit pour identifier des substituts de la qualité de l'audit perçus par le marché ou liés aux caractéristiques intrinsèques de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur (Nichols et Smith, 1983 ; Kaplan, 1995 ; Lennox, 1999 ; Krishnan et Schauer, 2000) (Nichols et Smith, 1983 ; Kaplan, 1995 ; Lennox, 1999 ; Krishnan et Schauer, 2000).

Le rôle ne doit pas se limiter pas à déceler les anomalies, il doit avoir le courage de mentionner dans le rapport d'audit sans tenir compte de ce qui en découle, c'est son indépendance. Cette prédiction est confirmée par Pasewark et al. (1995), qui estiment que les auditeurs sont des régulateurs de la légitimité sociale de par la certification des comptes et, pour qu'ils puissent être entériné dans ce rôle, il ne faudrait en aucun cas que leur légitimité propre soit remise en cause. Pour Francis et al. (1996) « un audit est bon que s'il répond aux normes de l'activité professionnelle, y compris aux yeux de la justice ». Bell et al. (2002) déclarent aussi qu'il n'existe pas d'indicateur pouvant nous servir de baromètre pour déterminer ou mesurer la fiabilité de la qualité de l'audit externe. Cependant, ils estiment que l'aptitude de relever des anomalies est intimement liée aux compétences des auditeurs, alors que le fait de mentionner ses défaillances ou irrégularités est en relation directe avec son indépendance. Même si plusieurs travaux concluent que l'audit externe est indépendant par définition, l'aperçu était de contraire lors de l'éclatement des affaires du cabinet Arthur

Anderson à Enron. Les scandales financiers révèlent que l'indépendance n'est pas souvent au rendez car lors de ces dits scandales les auditeurs externes étaient les premiers aux bancs des accusés. Il existe réellement, différents degrés d'indépendance et que parfois l'indépendance de l'auditeur externe peut être compromise. Ainsi dans la plupart des scandales ce n'est pas la compétence de l'auditeur qui est remise en cause ou décriée mais c'est plutôt son manque d'indépendance vis-à-vis de ses clients qui engendre des scandales.

En 2002, l'ONECCA, en se basant sur certaines dispositions du traité l'OHADA, parle de l'audit de qualité sous trois conditions :

- si l'auditeur dans l'exercice de sa mission fait preuve d'une compétence avérée (art.695 OHADA) ;
- pour la détection de malversations commises, d'une prise conscience de la responsabilité qui lui est infligée (art.717 OHADA) ;
- et pour invoquer l'indépendance de l'auditeur qui signale, en bonne et due forme, toutes malversations identifiées (art.697, 698, 699 et 700 OHADA).

Ces représentations montrent bien qu'un audit est de qualité si l'auditeur dans son jugement ou formulation d'opinion certifie la régularité de l'information financière qui a été mise à sa disposition avec fidélité et sincérité. Parce que c'est en respectant ces valeurs fondamentales (image fidèle, régularité et sincérité) que les actionnaires, bailleurs et autres parties prenantes investiront davantage. A cet égard, un audit de qualité est gage d'une confiance.

L'indépendance de l'auditeur pourrait être expliquée par un nombre de facteurs et par conséquent, un cadre théorique et une revue de la littérature peuvent donner plus d'éclairages.

## **1.2. Cadre d'analyse et revue de la littérature**

Cette partie permet d'identifier les principales théories et les différentes études qui décrivent successivement l'indépendance de l'auditeur externe et les facteurs pouvant l'expliquer.

### **1.2.1. Contribution des principales théories**

La théorie néo-institutionnelle présente un fondement théorique pour cette production scientifique. Cette théorie analyse essentiellement le respect de normes et de directives. Meyer et Rowan sont les fondateurs de cette théorie en 1977. D'après Billaudot (2007) l'apport de cette théorie est d'aborder des aspects qui n'ont pas été débattus dans le courant positiviste de Watts et Zimmerman (1978). Selon Billaudot (2007), la théorie néo-institutionnelle a pris compte d'autres aspects institutionnels, non tenu en compte dans d'autres théories. Ce nouvel aspect vient en complément la théorie de l'agence. La théorie

institutionnelle avancent que les organisations sont soumises à des règles et à une réglementation auxquelles elles ont l'obligation de se conformer pour établir leur légitimité, avoir accès aux ressources afin de garantir leur survie. Selon Broye (2009), les entreprises afin de se légitimer, vont adopter des structures semblables et se soumettre aux exigences et pressions institutionnelles. Dans les théories institutionnelles traditionnelles, à travers ses trois aspects (coercitif, mimétique et normatif), les auteurs ont doté de l'importance à l'homogénéisation, sans pour autant s'intéresser à la performance réelle de ses structures.

L'audit externe principalement légal répond complètement à la théorie institutionnelle. En effet, c'est un mécanisme issu d'un ensemble de pratiques et réglementations qui ont été imposées par des législateurs, dans le but d'améliorer l'efficacité des cabinets d'audit (Arvind et Prnil, 2013) et renforcer l'objectivité de l'indépendance de l'auditeur.

À un premier niveau, la théorie explique comment, en réponse aux pressions institutionnelles, les entreprises sont amenées à dissocier la forme des outils de gestion de leur substance. La forme réfère à l'aspect formel de l'outil alors que la substance correspond à son utilisation effective. Ainsi, les entreprises introduisent des outils sans réellement toujours les déployer dans l'organisation (Meyer et Rowan, 1977). À un second niveau, la théorie décrit les modalités d'influence des environnements institutionnels sur les organisations et ainsi comment les premiers structurent les secondes (DiMaggio et Powell, 1983). Les organisations deviennent isomorphes avec les champs institutionnels structurés autour de l'État, des instances professionnelles et des autres entreprises. La contingence nous renseigne sur les contraintes de la tradition des cultures locales et son influence sur les professionnels.

La relation d'agence comme elle est définie par Jensen et Meckling (1976), intervient quand un propriétaire mandate une autre personne pour administrer et gérer des ressources. Cette situation permet au manager à qui on a mandaté de maîtriser plus la gestion des ressources que le propriétaire. Cependant, le contexte sénégalais sur lequel porte ce travail, traduit ce type de relation d'agence. Dans le contexte sénégalais comme à l'image des pays en développement, les conflits d'agence sont principalement notés entre actionnaires majoritaires et minoritaires (Bazerman Morgan, Loewenstein 1997).

En effet, le Sénégal est un pays de droit commun, comme l'affirment La Porta et al. (1999) ou encore Sarens et Abdolmohammadi (2011). Les pays de droit commun sont généralement caractérisés par la détention majoritaire de la propriété par un individu ou groupe minuscule. Ces constats viennent encore confirmer davantage le problème d'agence entre, actionnaires majoritaires et les actionnaires minoritaires, dans le contexte sénégalais. Nonobstant, plusieurs

études se sont intéressées à l'apport de la théorie d'agence sur l'audit externe. La plupart des problèmes soulignés en théorie d'agence relèvent de l'asymétrie d'information qui se traduit par le risque moral et la sélection adverse (Anderson et al. 2006). Indépendamment des types des conflits d'agence qui peuvent exister, le rôle joué par l'audit externe est de surveiller et de limiter les conflits d'agence.

Pour certains auteurs comme Fan et Wong (2005), la demande pour un audit de qualité est un moyen réduire les coûts d'agence. L'auditeur externe, dans ce cas, est tenu simultanément et de façon arbitraire de solutionner cette asymétrie d'information entre ces deux catégories d'actionnaires et de protéger aussi les intérêts des actionnaires minoritaires. Pochet (1998) avance que l'audit externe joue un rôle protecteur à l'endroit des intérêts des actionnaires minoritaires dans les entreprises dont le capital est non diffus. Selon cette approche, Barbu et al. (2010) estiment que le commissaire aux comptes est un agent mandaté par les propriétaires certifiant l'exactitude et la fiabilité du reporting financier et limitant l'asymétrie d'information entre actionnaires et dirigeants. Partant de ce rôle, le commissaire aux comptes est obligé d'être indifférent à toute situation éventuelle donc d'être indépendant vu son expertise, il est censé alors détecter et déclarer de façon fiable et sincère, la réalité sur la situation financière de l'entreprise. Après une mise en évidence du lien entre les différents acteurs dans la théorie d'agence, se pose la question de l'impact du système dans l'indépendance de l'auditeur et la formulation du jugement d'opinion de l'auditeur. La majorité des études qui s'inscrivent dans la théorie d'agence ont été faites sur le comportement des dirigeants. Dans le contexte socio-économique et environnemental du Sénégal peu d'études se positionnent sur ces facteurs pouvant affecter l'indépendance de l'auditeur et par ailleurs la qualité de son jugement. Certains suggèrent que les marges de manœuvre laissées aux dirigeants dans la gestion de l'entreprise en général, et dans la mise en œuvre de la pratique d'audit en particulier, sont uniquement motivées par des conflits d'intérêt entre actionnaires et manager (Schipper, 1989). Ainsi Nous nous positionnons dans le cadre de l'efficience contractuelle car nous avons supposé que les pratiques d'audit sont utilisées pour réduire les asymétries informationnelles entre les dirigeants et les bailleurs de fonds potentiels et aussi pour résoudre les conflits d'agence.

### **1.2.2. Etat des lieux sur les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur externe**

Les facteurs énumérés découlent des études empiriques antérieures. En effet, selon Ben Saad et Lesage (2008), ces facteurs peuvent être internes et externes. Cependant, une revue de la

littérature montre que les facteurs afférents à l'indépendance peuvent être regroupés en plusieurs catégories : la durée, la taille du cabinet, la culture, l'activité de conseil etc.

- **La Durée du Mandat**

Deis et Giroux (1992), estiment que plus la durée du mandat de l'auditeur accroît, plus la qualité son opinion et son indépendance tend à baisser. Après un mandat de longue période, l'auditeur résiste péniblement aux pressions de son client et n'est plus indépendant. Une durée de mandat longue entraînerait une complaisance croissante, ce qui occasionnerait pour l'auditeur la mise en œuvre de techniques de révision de moins en moins innovantes (Prat dit Hauret, 2003). Park (1990) a étudié les effets de la concurrence sur la capacité des dirigeants à influencer les auditeurs compte tenu du pouvoir qu'ils détiennent de renouveler ou de ne pas renouveler leur mandat. L'étude menée révèle que les dirigeants qui ont reçu des observations sur les comptes annuels dont ils avaient la responsabilité ont tendance remplacé les auditeurs qui ont émis ces dites observations. Ce qui est contraire par rapport à ceux qui ont reçu des comptes annuels certifiés sans aucune observation. Au Sénégal, la durée du mandat est de trois ans renouvelable une fois alors qu'il est renouvelable tous les ans aux États-Unis et en France la durée. Ainsi l'influence de la durée sur l'indépendance de l'auditeur est montrée par Gandja (2013) sous plusieurs angles : les bailleurs et autres parties prenantes ou partenaires considèrent les longs mandats d'auditeur comme un paramètre pouvant renforcer l'indépendance de l'auditeur externe grâce à une maîtrise de l'entreprise. Ensuite, ils considèrent que les mandats de longue durée peuvent constituer un risque de réduction de l'indépendance de l'auditeur à cause d'une naissance de liens de familiarité entre les deux parties. A contrario, Tan (1995) montre que les manipulations frauduleuses ont essentiellement lieu les trois premières années du mandat.

H1 : La durée d'un mandat influencerait négativement l'indépendance de l'auditeur

Autrement dit, plus la durée est longue, plus l'auditeur perd progressivement son indépendance.

- **La taille du cabinet**

De Angelo (1981) estime pour sa part que les cabinets de grande taille en possession d'un portefeuille clients importants, diversifiés et multiples seront moins exposés aux pressions d'un mandant d'une mission d'audit. Dans la continuité de leur prédécesseur, Richard (2003) et Blokdijk et al. (2006) indiquent que la taille du cabinet est un critère d'évaluation de l'indépendance des auditeurs qui offrent l'avantage d'être facilement observable par les utilisateurs de l'information financière. Ainsi, le retentissement d'une défaillance pour les

cabinets de grande taille entraînant des répercussions négatives sur leur notoriété (réputation). Ils sont supposés moins vulnérables aux pressions des clients. Par ailleurs, les cabinets de grande taille sont censés être financièrement plus indépendants que ceux de petite taille. Cette notoriété se base sur des indicateurs quantitatifs tels que l'effectif d'employés, l'effectif de clients audités, le volume des honoraires facturés en audit ou le nombre d'associés détenant le capital, le pouvoir et les responsabilités. D'après les utilisateurs des états financiers Les grands cabinets sont plus indépendant que les cabinets de petites tailles car en cas de défaillances leurs condamnations et pénalités en dommages et intérêts seraient plus lourdes en cas d'erreur (Prat, 2003).

H2: La taille d'un cabinet influencerait positivement l'indépendance de l'auditeur

- **La Culture**

Selon Soraya (2011), l'impact des valeurs socioculturelles sur le comportement des auditeurs n'a été que récemment sujette à des recherches dans des domaines autres que la psychologique, l'anthropologique et la sociologique. On considère ainsi que l'environnement joue un rôle déterminant dans la formulation du jugement professionnel. L'éthique professionnelle, afférente à l'échelle des valeurs sociales et culturelles qui impriment et façonnent les sociétés humaines, conditionnent ainsi la concrétisation de ce jugement.

Dans le but mieux analyser le rôle que jouent les valeurs culturelles dans la formation du jugement et l'effet qu'elles ont sur l'indépendance des auditeurs dans le contexte Sénégalais, on convoque la définition de Hofstede (1980) qui définit la culture est comme «un ensemble de connaissances, de croyances, de rites, de normes, de valeurs, de modèles de comportement des individus au sein d'une société donnée ». Ainsi, on peut donc dire que la valeur culturelle est un élément essentiel, pouvant affecter l'indépendance de l'auditeur et cela sous divers angles sur le plan religieux une même ethnie ou coutume. Selon Mintzberg 1986, un système de croyances et de valeurs à propos de la culture d'un pays, auquel toute la population adhère est un système qui est différent de celui de la culture d'entreprise des organisations. Les variables culturelles, sociales (religion, coutumes etc.) pourraient influencer l'indépendance de l'auditeur car pour Hofstede et al (2010), les variables culturelles ont souvent été écartées des normes établies en matière d'audit.

H3 : La culture d'un pays influencerait négativement l'indépendance de l'auditeur

- **Activité de Conseil**

Selon la théorie d'agence, l'activité de conseil est un outil pour limiter les conflits d'agence entre actionnaires dirigeants. En effet, Dopuch et al (2003) estiment que les activités de

conseils sont bénéfiques à la qualité de l'audit car elles n'exercent pas un effet négatif l'indépendance des auditeurs et peuvent même accroître la qualité de la production des états financiers. De même qu'Arvind et Prani(2013) ont conclu dans leurs travaux que les services de conseil confiés aux sociétés peuvent permettre à l'auditeur de mieux maîtriser son activité, et vont générer un transfert de compétences servant à ce dernier d'améliorer la qualité de l'audit, et celle des états financiers par conséquent. L'étude réalisée par Davis, Ricchiute et Trompeter (1993) auprès de dix bureaux membres d'un grand cabinet d'audit et concernant 98 entreprises clientes ne remet pas en cause non plus à l'indépendance des auditeurs en cas de prestations annexes.

#### **H4: L'activité de conseil influencerait positivement l'indépendance de l'auditeur**

Les théories mobilisées et la revue ont permis d'identifier quelques facteurs pouvant influencer l'indépendance de l'auditeur et de poser des hypothèses de recherche. Ces hypothèses sont testées à travers une méthodologie de collecte et de traitement de données.

## **2. Méthodologie et Résultats**

Cette partie présente l'échantillon, la validation de l'outil de collecte et les résultats.

### **2.1. Echantillon et Collecte de données**

La littérature sur les comportements au travail des auditeurs face à diverses situations a permis d'élaborer un questionnaire. Le test de cet outil a été réalisé en deux phases. La première phase consiste en une étude exploratoire menée à partir d'entretiens (guide d'entretien au niveau de l'annexe) avec des interlocuteurs (professionnels, enseignants en audit, experts stagiaires et experts en audit). La deuxième phase du pré-test consiste à soumettre l'outil à l'appréciation de personnes issues du milieu professionnel (auditeur) afin d'assurer la bonne compréhension du questionnaire avant de le soumettre aux personnes visées. En ce qui concerne la population ciblée, l'annuaire des experts comptables est utilisé pour avoir leurs contacts et prendre des rendez-vous. Également, le tour des entreprises est effectué pour administrer les questionnaires aux professionnels. Le choix de l'échantillon est basé sur les principaux acteurs du secteur d'activité.

**Tableau 1 : Récapitulatif de l'échantillon d'envoi pour le pré-test.**

<b>Echantillon Pour Pré-test</b>	
Enseignants Chercheurs	3
Experts Comptables	22
Professionnels	5
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>

**Source : Auteur**

**Tableau 2 : Récapitulatif de l'échantillon d'envoi pour l'étude**

<b>Echantillon Pour l'Etude</b>	
Enseignants Chercheurs	2
Experts Comptables et comptables-agrées	104
Professionnels	41
<b>TOTAL</b>	<b>147</b>

**Source : Auteur****2.1. Validation des variables du questionnaire et test des échelles**

La validité interne du questionnaire sera analysée afin de s'assurer de la capacité de l'instrument de mesure à appréhender le mieux possible le phénomène (Carricano et Poujol, 2008). À cet effet, la méthode statistique utilisée est l'analyse factorielle exploratoire (AFE) avec le logiciel SPSS pour la validation questionnaire, et une régression simple (test bi-varié) et une régression multiple pour tester nos hypothèses de recherches. Le calcul de l'indice (alpha de cronbach) permettra de mesurer la cohérence interne de nos échelles construites chacune à partir d'un ensemble d'items. En pratique, il s'agit de réduire un grand nombre d'items initiaux dans un processus itératif de conservation / élimination des items en fonction de la valeur du coefficient alpha, qui varie entre 0 et 1. Plus la valeur de l'alpha est proche de 1, plus la cohérence interne de l'échelle (sa fiabilité) est forte. Donc, il convient d'éliminer les items qui diminuent le score, et de conserver ceux qui contribuent à l'augmentation d'alpha (Carricano et Poujol, 2008, p. 53). Au vu de la littérature, il n'existe toutefois pas de règle faisant autorité en matière de seuil d'acceptabilité de l'alpha et les recommandations varient selon les auteurs (Evrard et al. 1997). Le seuil d'acceptabilité de l'alpha est en rapport avec l'objectif de la recherche. Pour une étude exploratoire, un coefficient plus faible est acceptable (0,7) alors que dans le cadre d'une recherche fondamentale, il doit être plus élevé (0,8). En 2003, De Vellis a proposé une typologie de seuils d'acceptabilité de l'alpha qui se présente comme suit :

**Tableau 3 : Les valeurs de l'alpha de Cronbach**

< 0,6	Insuffisant
Entre 0,6 et 0,65	Faible
Entre 0,65 et 0,7	Minimum acceptable
Entre 0,7 et 0,8	Bon
Entre 0,8 et 0,9	Très bon

**Source : (I.Gaddour, 2007) « Contribution à l'étude de la qualité de l'audit »**

Comme déjà évoqué, les variables de notre étude sont de nature latente. Il s'ensuit que le recours à l'analyse factorielle et celle de fiabilité paraît incontournable. Alors nous examinerons successivement la validité et la fiabilité de chacune des variables du questionnaire. Les Alpha de Crombach trouvés pour toutes variables sont supérieures à 0,7 et par conséquent, une cohérence interne peut être retenue (Annexe 1).

Après les clarifications méthodologiques, s'en suivent les résultats des résultats et la discussion.

### 3. Résultats et discussions

#### ❖ Statistiques Bi-variées

La corrélation linéaire est une statistique largement utilisée car elle synthétise l'importance de la relation entre deux variables métriques (Carricano et Poujol, 2008, p.134). Ainsi, au niveau de cette partie, cette méthode est appliquée pour s'assurer de l'existence d'un lien corrélation satisfaisant et acceptable entre les différentes variables explicatives et dépendantes intégrées dans le modèle empirique.

**Tableau 4 : Corrélations entre l'indépendance et la durée de mandat**

		Corrélations	
		INDEPENDAN CE	DUREE
INDEPENDANCE	Corrélation de Pearson	1	,276**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	147	147
DUREE	Corrélation de Pearson	,276**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	147	147

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

#### Source : Auteurs

Au regard du tableau (confère tableau 4) de corrélation, ci-dessus, la variable dépendante « indépendance » est positivement corrélée à la variable indépendante « durée » de mandat. La durée évolue dans le même sens que l'indépendance des auditeurs. Plus la durée est longue, plus les auditeurs sont indépendants et inversement.

#### • Tableau 5 : Corrélations entre l'indépendance et la taille

		Corrélations	
		INDEPENDAN CE	TAILLE
INDEPENDANCE	Corrélation de Pearson	1	,150
	Sig. (bilatérale)		,070
	N	147	147
TAILLE	Corrélation de Pearson	,150	1
	Sig. (bilatérale)	,070	
	N	147	147

#### Source : Auteurs

Contrairement au résultat précédent, on constate que la variable « taille » du cabinet n'est pas corrélée (confère tableau 5) avec la dimension indépendance de l'auditeur. Ainsi, un grand cabinet ou un petit cabinet n'est pas systématiquement lié à l'indépendance de l'auditeur.

**Tableau 6 : Corrélations entre l'indépendance et la culture**

		Corrélations	
		INDEPENDAN CE	CULTURE
INDEPENDANCE	Corrélation de Pearson	1	-,178*
	Sig. (bilatérale)		,031
	N	147	147
CULTURE	Corrélation de Pearson	-,178*	1
	Sig. (bilatérale)	,031	
	N	147	147

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

#### Source : Auteurs

La dimension culturelle est associée négativement (-0,178) et de manière déterminante à l'indépendance de l'auditeur avec une significativité de 0,031 (confère tableau 6). En environnement fortement marqué par des pratiques spécifiques, croyances etc. ne s'accommode pas à une indépendance d'auteurs externes.

**Tableau7 : Corrélations entre l'indépendance et l'activité de conseil**

		Corrélations	
		INDEPENDAN CE	ACTCONS
INDEPENDANCE	Corrélation de Pearson	1	-,066
	Sig. (bilatérale)		,428
	N	147	147
ACTCONS	Corrélation de Pearson	-,066	1
	Sig. (bilatérale)	,428	
	N	147	147

#### Source : Auteurs

Au regard de ce test de corrélation (tableau7), on constate que l'activité de conseil n'est nullement corrélée à l'indépendance de l'auditeur. Avec tous les tests de corrélation, les résultats sont synthétisés en identifiant les variables corrélées et non corrélées:

Deux déterminants (taille et activité de conseil) sont nullement corrélés à l'indépendance de l'auditeur externe tandis que d'autres déterminants tels la durée du mandat est positivement corrélé à l'indépendance de l'auditeur externe avec un seuil de significativité de 0,01 pour une corrélation de Pearson de 0,276. Par contre, la variable culture est négativement corrélée à l'indépendance de l'auditeur externe avec un seuil de 0,05 pour une corrélation de Pearson de -0,178. Ces analyses bi-variées sont complétées par une régression multiple. Au-delà de la

relation, il est possible de constater les variables qui influencent significativement l'indépendance de l'auditeur.

### ❖ Régression multiple

**Tableau 8 : Variables significatives et coefficients associés**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	Constante	2,051	0,575		3,563	0	
	DUREE	0,312	0,106	0,24	2,95	0,004	0,951
	CULTURE	-0,235	0,101	-0,188	-1,96	0,001	0,945

Source : Auteurs

**Tableau 9 : Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl 1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,428 <sup>a</sup>	,421	,403	,60179	,403	5,739	2	103	,001	0,490

Source : Auteurs

Ces résultats (tableau 8) montrent que deux variables uniquement ont une influence significative. Il s'agit de la durée et des pratiques culturelles.

La durée du mandat de l'auditeur externe a une influence positive et de manière déterminante sur l'indépendance de l'auditeur (0,295,  $p < 0,004$ ). Cela signifie que plus l'auditeur dure dans l'entreprise, plus il maîtrise mieux les affaires de l'entreprise avec une expérience accrue. Cet accroissement de l'expérience dû à la durée du mandat est toujours bénéfique pour l'auditeur,

car il lui permet d'être plus pointu dans sa formulation d'opinion. Ainsi, l'étude de Ganja (2005) est confirmée et permet de rejeter l'hypothèse 1.

Plus l'auditeur dure dans l'entreprise, plus il tisse facilement des relations de collaboration avec ses partenaires de travail. Ceci l'aide à devenir davantage objectif dans son rapport grâce à une maîtrise parfaite de la firme en question audit, les acteurs de la firme, et par là il peut devenir plus indépendant.

Parallèlement, l'indépendance de l'auditeur externe est corrélé négativement (-0,196,  $p < 0,01$ ) aux pratiques culturelles lors de l'audit. Cela rejoint donc les résultats de Hofstede et al (2010) et valide l'hypothèse H3. En revanche, l'évaluation basée sur des critères sociaux est associée négativement à l'indépendance de l'auditeur. Les auditeurs en mission éprouvent plus de difficultés à résister aux pressions émanant de leurs croyances. Contextuellement les valeurs culturelles de notre société peuvent avoir un effet négatif sur l'indépendance de l'auditeur. Les items liés à la religion, aux confréries, aux traditions et aux coutumes expliquent cette influence négative sur l'indépendance de l'auditeur. En effet, selon certains professionnels un auditeur qui reçoit les ordres de son guide religieux ou du sage de son village pourrait voir son indépendance compromise. Une telle situation peut influencer la formulation d'opinion de l'auditeur.

Il semble donc exister un malaise autour de la pratique de l'audit, le comportement de l'auditeur et la culture de l'auditeur. Pour faire face, les auditeurs devraient agir selon le code de déontologie et que l'ONECCA, à son tour, met en place un comité de surveillance et de suivi afin de réduire les pressions dont la source émane de l'appartenance à une culture.

Quant aux résultats non significatifs et non corrélés à l'indépendance de l'auditeur, il est possible d'émettre quelques commentaires.

Ainsi, la taille d'un cabinet d'audit n'a pas un grand impact sur l'indépendance de l'auditeur. Pour les professionnels d'audit sénégalais les cabinets appartenant au big four, les cabinets nationaux qui ont une grande influence et notoriété sur le marché et les petits cabinets nationaux se valent. Car les big four et les grands cabinets nationaux ont une réputation qu'ils préservent devant leurs clients et leurs bailleurs. De ce fait, ils sont stricts dans leur formation d'équipe de mission en recrutant et en mandatant des auditeurs compétents. Les petits cabinets, quant à eux cherchent à être parmi les meilleurs cabinets sénégalais en s'appuyant avec rigueur sur le recrutement des auditeurs (compétents et indifférents à toute situation pouvant affecter son indépendance).

Aussi, une facturation supplémentaire d'une activité de conseil en sus d'une mission d'audit en cour ne peut avoir influence sur l'indépendance de l'auditeur. Car selon les professionnels les activités connexes qu'ils mènent tendent dans le sens d'aider les entreprises à pallier les dysfonctionnements de leurs services.

### Conclusion

Dans le cadre de ce travail de recherche, nous sommes arrivés à mettre en lumière l'effet des variables afférentes à la qualité de l'audit externe, en contexte sénégalais. Cet objectif est réalisé grâce une méthodologie allant d'une revue de la littérature, de la stabilisation du questionnaire, des tests de corrélation et d'une régression multiple.

Au regard des résultats, la taille du cabinet et l'activité de conseil à côté d'une mission d'audit n'ont pas de lien et d'influence significative sur l'indépendance de l'auditeur. Cependant, les variables liées à la durée et à la culture constituent des facteurs impactant considérablement l'indépendance de l'auditeur. La durée du mandat de l'auditeur améliore son indépendance et les facteurs culturels ne permettent pas à l'auditeur de garder son indépendance.

Les résultats pourront inciter à l'activation de la chambre de discipline de l'ordre des experts ONECCA et élargir les commissions de surveillance. Ils peuvent aussi contribuer à la mise en place d'un code éthique pour tenir compte des réalités socio-culturelles.

Ce travail ouvre ainsi plusieurs autres pistes de recherches futures. A titre d'exemple, l'adoption d'une démarche interculturelle basée sur des mécanismes cognitifs et mentaux sous-jacents pourrait révéler des résultats intéressants. Il serait, par conséquent, pertinent de dupliquer ce travail dans un contexte culturel radicalement différent de celui du Sénégal.

### BIBLIOGRAPHIE

Abaoub, E. & Ayedi, S. (2008). La demande de la qualité de l'audit externe : quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien ?. Acte du 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) Tunis.

Anderson, L., Quasim, I., Soutar, R., Steven, M., Macfie, A. & Korte, W. An audit of red cell and blood product use after the institution of thromboelastometry in a cardiac intensive care unit.

Arvind, P. & Pramil, P. (2013). Auditor Independence , Audit Fees Lowballing, and non-audit services : evidence from fiji, vol 5. Issue 2, 103-120. EconPapers.

Azibi, J. (2014). Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états financiers après le scandale Enron : approche empirique dans le contexte Français.. Gestion et management.

Conservatoire national des arts et métiers - CNAM, 2014. Français. ffNNT : 2014CNAM0950ff. ffiletel-01132489f

Bazerman, M. ; Morgan, K. & Loewenstein, G. (1997). The impossibility of auditor independence. Sloan Management Review, Summer 1997, pp. 89-94.

Bell, B., Landsman, R. & Shackelford, A. (2002). Auditors' perceived business risk and audit fees : analysis and evidence. Journal of accounting.

Bengrich, M. & El-Ghadouia, M. (2020). Etude de l'influence de l'audit interne sur la performance globale des entreprises de la Région Souss Massa , Revue Internationale du Chercheur ,Volume 1 : Numéro 2 pp : 98 – 116

Billaudot, B. (2007). Les institutions dans la théorie de la régularisation : une actualisation. Revue de la Régulation.

Bertin, E. (1999). La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation. Thèse de doctorat, université Montesquieu-Bordeau IV.

Bertin, E. (2000). L'auditeur légal et la continuité en Europe – de l'approche théorique à l'analyse comparée, communication au XV journées des IAE, Bayonne-Biarritz, septembre.

Bertin, E. & al., (2002)/3 .Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon. Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 8), p. 117-138.

Bertin, E. & Godwiski, C. (2012)/ 3. Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ?. Comptabilité - Contrôle – Audit (Tome 18), p. 145-184.

Broye, G. (2009). Honoraires d'audit et comités d'audit : le cas de la France. Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 15), p. 199-224.

Causse, G. & Tran, H. (2012)/3. Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal – Le point de vue des auditeurs. Comptabilité - Contrôle – Audit (Tome 18), p. 97-143.

Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. The Accounting Review, vol.27, n° 2, pp.125-142

Carassus, D. & Cormier, D. (2003). L'évaluation du risque de fraude comme objet d'analyse de l'audit externe légal. Comptabilité, Contrôle, Audit, printemps.

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, Vol. 9, N°1,p. 171-188.

Carricano, M. & Poujol, F. (2008) .Analyse de données SPSS. Collection Syntaxe Pearson.

Camapana, M. J. (1998). Indépendance et responsabilité des commissaires aux comptes en Europe. *Revue française de comptabilité*, septembre, pp.49-55.

Chemangui, M. (2004). Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne. Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté

CNCC, (1996). Le commissaire aux comptes et la continuité de l'exploitation, Collection Notes d'information, n°8 (2ième édition), Paris.

COB, (2001). Rapport annuel 1999-2000, comité de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes dans les sociétés faisant appel public à 'épargne.

COB, CNCC, (1992, 1997), Rapport sur la déontologie des commissaires aux comptes des entreprises cotées.

De angelo, L. (1981a). Auditor Independence, Low balling and disclosure regulation. *Journal of accounting and economics*, n°3, pp. 113-127.

De angelo, L. (1981b). Auditor size and audit quality. *Journal accounting and economics*, vol.3, pp 183-199.

Dopuch, N. King, R. & Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research* 20 (1): 79-114

Dechow, P. M., Kothari, S. P., and Watts, R. L. (1998). The relation between earnings and cash flows. *Journal of Accounting and Economics* 25 : 133-168.

Deis, D. & Giroux, G. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*: 462-479.

Di Maggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological Review*, pp. 113-123.

Donnelly, D. P., Quirin, J. J. & Al. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research in Accounting* 15: 87.

Dumontier, P. Chtourou, S. , Soumaya, A. (2006). La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une 'étude empirique menée dans le contexte tunisien. *Comptabilité, Contrôle, Audit ET Institution (s)*, May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom,

Evrard, Y. & Aurier, P. (1997). Elaboration et validation d'une échelle de mesure de la satisfaction des clients.

Fan, Y. (2005). Accounting transparency and the term structure of credit spreads. *Journal of Financial Economics*, 75, pp.53-84.

Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. Macmillan Education, London.

Fan, J.-P. & Wong, T.J. (2005). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets ? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research* 43 (1) : 35-72.

Gandja, S. (2013). Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement. *Comptabilité sans Frontières - The French Connection, Canada*. pp.cd-rom.

Gonthier, N. & Al. (2012)/2. Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 18)*, p. 33-72.

Goldman, A. & Barley, B. (1974). The auditor firm conflict of interests: its implications for independence. *The Accounting Review*, vol. 49, n° 4, pp. 707-718

Herrbach, O. (2000). L'impact des choix méthodologiques de recherche sur l'idéologie de l'audit financier. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 12 (Numéro special) : 57-67.

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequence*. Beverly Hills

Hofstede, G., Hostéde, G. J., Minkov, M. (2010). *Cultures et organisations*, Pearson, Paris, France. Google scholar.

Hottegindre, 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 (Tome 15)*, p. 87-112..

Jensen, M. & Meckling W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure . *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, N°4, p. 305-360.

Josheski, D & Blagica, J. (2012). External and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia.

Kaplan, S. & Reckers, P. (1985). An examination of auditor performance evaluation. *Accounting Review* 60 (3): 477

Klein, A. (2002). Economic determinants of audit committee independence. *The Accounting Review* 77 (2) : 435-452.

Klein, B. & Leffler, K. (1981). The Role of Market Forces in Assuring Contractual Performance. *Journal of Political Economy* 89(4), p.615-641.

Klapper, L. & Love, I. (2004). Corporate governance, investor protection, and performance in emerging markets. *Journal of Corporate Finance* 10 (5): 703–728.

Krishnan, J & Stephens, R. (1985). Simultaneous relation between auditor switching and audit opinion : an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, Vol 26, N°3, p.224-237.

Krishnan, G. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, 19 (1), 1-16.

Knapp, M.C. (1985). Audit conflict : an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The accounting review*, pp. 202- 211.

Lennox, C. & Park, C.W. (2007). Audit firm appointments, audit firm alumni, and audit committee independence. *Contemporary Accounting Research* 24 (1) : 235-258.

Laporta, R., Lapoez-De-Silanes, F. & Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *Journal of Finance*, 54, 471–517.

Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *Management* (Vol. 11), p. 191-210.

Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organisations : Formal Structure as Myth and ceremony. *American journal of sociology*, vol. 83, number 2.

Mintzberg, H. (1960). Le pouvoir dans les organisations.  
[http://www.wikiberal.org/Henry\\_Mintzberg](http://www.wikiberal.org/Henry_Mintzberg)

Ngantchou, A. (2011) .Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon ». *Comptabilité - Contrôle – Audit* (Tome 17), p. 31-53.

Noubbigh, E. (2014). Interdépendance entre audit interne et audit externe et leur impact sur la qualité de reporting financier dans le contexte tunisien. Thèse.

Page, M. & Spira, L. (2005). Independence and the conservation of ambiguity. *Business Ethics: A European Review* , 301-316

Pige, B. (2000)/2. Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Tome 6), p. 133-151.

Pige, B. (2003). Les enjeux du marché de l'audit. *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103.

Piot, C. (2000). Relations d'agence, opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe : une étude empirique du marché français. 21eme congrès de l'AFC, France. pp.CD-Rom

Pochet, J. (1998). Inefficacité des mécanismes du contrôle managérial : le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, pp. 82 -88.

Pochet, C. (2007). La régulation de la profession d'auditeur en France et aux Etats-Unis : une étude comparée du H3C et du PCAOB. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise*, n°1 : 93 -111.

Portal, M. (2011)/1. Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Tome 17), p. 37-65.

Prat, C. (2003)/6. L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion* (no 147), p. 105-117.

Prat, C. (2003) .Audit et développement moral cognitive. *Finance Contrôle Stratégie*,vol. 6, n° 3, pp.117-136.

Richard, C. & Reix, R. (2002)/1. 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* (Tome 8), p. 151-174.

Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review* , 153-178.

Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques. *Revue Française de Gestion*, 119-131

Sangue-Fotso, R. (2015). Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte Camerounais. *Revue de Management et de Stratégie*, pp.1-17, [www.revue-rms.fr](http://www.revue-rms.fr), VA Press.

Sarens, G.& De Beelde, I., Everaert, P. (2009). Internal audit : A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review* 41 (2) : 90-106.

Simunic, D. (1984). Auditing, consulting and auditor independence. *Journal of Accounting Research*,vol. 22, n° 2, pp. 679-702

Smaili, N. & Al. (2009). La publication d'une information financière non conforme à la loi et aux normes : déterminants et conséquences. *Comptabilité - Contrôle – Audit* (Tome 15), p. 159-198.

Soraya, A. (2011). Les valeurs culturelles, l'indépendance et le développement moral cognitif : quel lien pour quel auditeur ?. *Comptabilités, économie et société*. pp.cd-rom, 2011.

Sori, M. & Karbhari, Y. (2006). Auditor Reputation and Auditor Indépendance in an Emerging Market. SSRN : <https://ssrn.com/abstract=876411> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.876411>

Schipper, K. (1989). Earning management. *Accounting horizons, sarasota*. Vol. 3, N°4.

Tan, H. (1995), "Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgement", *Journal of Accounting Research*, Printemps, pp.113-136.

Tian.G. & Qi. B. (2012), "The Impact Of Audit Committees' Personal Characteristics On Earnings Management: Evidence From China" *The Journal of Applied Business Research*, Volume 28, Number 6.

Tong, L. (2006). Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?. *Journal of Accounting Research*, Vol 44 , pp 585-618.

Tondeur, H. (2002). Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes. Cahier de recherche IAE de Lille.

Trompeter, G. (2013). Audit effort, Audit Fees and the Provision of nonaudit services of audit clients. *The accounting review* , vol.68, N°1.

Wamba, L. D. & Tagne, A. F. (2014). Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun. *La revue gestion et organisation*, 6 : 2, 93 – 103.

Watts ,R. & Zimmerman, J. (1981). The markets for independence and independent auditors. Document du Center for Research in Government Policy and Business, University of Rochester, 1981.

Zehri,F. (2008). Qualité d'audit externe et gestion des résultats comptables : Cas de la Tunisie, *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*.

## OUVRAGES

Ath, « Audit Financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises », Dunod, 1991.

Bertin Elisabeth, Collectif – Editions d'organisation, « Audit : enjeux et pratique à l'international », Eyrolles, 2011.

Feghali Khalil, « les techniques et les procédures d'audit comptable et financier : Principes internationaux », Editions L'Harmattan, 2015.

ONECCA, « Code des auditeurs externes », 2010.

Pigé Benoit, « Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations », De Boeck Supérieur, 2011.

Renard Jacques (2017), « Théorie et pratique de l'audit interne : Primé par l'IFACI », Eyrolles, 2017.

Vilmint Eric, Boccon-Gibod Sylvain Boccon-Gibod, « la boîte à outils de l'auditeur financier », Dunod, 2017.

Valin Gérard, Gavanou J.-F., Guttman C, Le Vourc'h. J, « Controlor et Auditor », Dunod, 2006.

Wafa Masmoudi Ayadi, « Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français » Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, Université de Sfax, Tunisie  
Article history: Received 05 November 2012 Accepted 14 April 2013  
ScienceDirect LA Revue Gestion et Organisation 5 (2013) 183–195.

#### WEBOGRAPHIE

Commissariat aux comptes. . À propos de l'indépendance de l'auditeur. En ligne  
<http://www.revue-cca.be/fr/propos-de-la-commission>.

Guberna. (2012). Toolkit pour l'administrateur 2012. En ligne  
[http://www.guberna.be/sites/default/files/tools/toolkit/TOOLKIT%20POUR%20ADMINISTRATEUR\\_FR.pdf](http://www.guberna.be/sites/default/files/tools/toolkit/TOOLKIT%20POUR%20ADMINISTRATEUR_FR.pdf)

L'approche contractuelle du concept de commissariat aux comptes. En ligne sur le site du  
Laboratoire Montpellierain Finance et Comptabilité  
<http://www.lameta.univ-montp1.fr/Documents/ES2013-04.pdf>

## ANNEXE 1

### Durée

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,778	,781	5

Partant du seuil fixé, la variable durée est acceptable avec un alpha de cronbach de 0,778.

### Taille

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,921	,921	4

La variable taille est acceptable avec un alpha de cronbach de 0,921.

### Culture

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.889	.890	8

Avec un alpha de cronbach de 0,889 la variable culture est acceptable.

Activité de conseil

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.711	.712	5

Pour un alpha de cronbach de 0,711, on peut dire que la variable activité de conseil est acceptable.

Indépendance

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.892	.892	5

La variable indépendance est acceptable avec un seuil de 0,892.