

Revue des études sur la qualité de l'audit

Review of Studies on Audit Quality

BARI Slimane

Doctorant chercheur

Université Abdelmalek ESSAÄDI

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Tanger

Laboratoire : Droit, Economie et Gestion

BP. 1373, Tanger MAROC

barislim@yahoo.fr

slimane.bari@etu.uae.ac.ma

Date de soumission : 14/07/2020

Date d'acceptation : 15/08/2020

Pour citer cet article :

BARI. S (2020) « Revue des études sur la qualité de l'audit », Revue Française d'Economie et de Gestion
«Volume 1 : Numéro 2» pp : 148 - 160

Résumé

L'enjeu de cet article est de revoir les études réalisées sur la question de mesure de la qualité de l'audit afin d'évaluer ce que les chercheurs ont réalisé en ce sens et d'identifier les limites dans la littérature où des recherches supplémentaires sont recommandées. Ces études sont classées en sept groupes qui sont basées sur : L'analyse de la qualité de l'auditeur (1), l'analyse du processus d'audit (approche directe) (2), l'approche indirecte (3), le niveau d'adaptation des travaux d'audit (4), le comportement de l'équipe auditrice (5), la structure de propriété (6) et en dernier point, celles basées sur le rôle des instances de régulation (7).

Mots clés :

Qualité d'audit ; revue de littérature ; approches d'évaluation ; indicateurs de mesure ; régulation.

Abstract

The challenge of this paper is to review studies related to audit quality in order to assess what researchers have done and identify gaps in the literature where further research is needed. These studies are categorized into seven groups that are based on the following approaches ; 1) auditor quality analysis, 2) audit process analysis, 3) indirect measure of audit quality, 4) audit work adaptation level, 5) audit team behavior, 6) ownership structure and, 7) studies based on regulatory bodies.

Keywords:

Audit quality; behavioral perspectives; organizational aspects; direct and indirect measures; regulation.

Introduction

La crise de gouvernance a pris toute son ampleur dans le cadre de l'affaire du courtier américain en énergie (Enron) et la chute du cabinet d'audit (Arthur Andersen) en 2002. Depuis, des textes réglementaires et des incitations professionnelles ont renforcé le rôle de l'audit statutaire (désormais, audit). Ainsi, les dernières années ont été marquées par un renforcement de la réglementation en matière d'audit (Loi Sarbanes-Oxley (SOX), Loi de Sécurité Financière – LSF, Normes d'Exercice Professionnel – NEP, Code de déontologie – CDI, Directives Européennes). Ces actions, dont le but est de rassurer sur la fiabilité de l'information financière, soulignent l'importance accordée à la qualité de l'audit (Chihi, 2014).

L'article pionnier de DeAngelo (1981) 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 » (Thibaut, 2018). En ce sens, la plupart des recherches sur ce sujet mobilisent cette définition comme cadre d'analyse en adoptant des « alternatives/proxy » pour étudier la qualité de l'audit, concept inobservable et multidimensionnel (Chihi, 2014). Ainsi, La plupart des recherches en la matière considèrent que cette "qualité d'audit" dépend essentiellement de la "qualité de l'auditeur" lui-même, et notamment de son indépendance et de ses compétences. Néanmoins, au-delà des conditions de compétence et d'indépendance de l'auditeur en tant que garanties de cette qualité, plusieurs recherches récentes se sont intéressées directement aux travaux d'audit réalisés (Chemangui, 2011).

Dans le cadre de sa théorie sur les états financiers, (Watts, 1977) mobilise la théorie de l'agence développée par (Jensen & Meckling, 1976) pour expliquer la fonction des états financiers audités et celle de l'information contenue dans lesdits états dont la fonction primordiale est de fournir une information fiable aux investisseurs.

Ainsi, différents « proxy » ont été utilisés par les chercheurs pour mesurer la qualité de l'audit tels que : la taille du cabinet, les heures d'audit, les frais d'audit, la réputation, le taux de litige et les accruals discrétionnaires. Aussi, la qualité de l'audit a été étudiée dans une variété de perspectives dans la littérature comme : l'indépendance de l'auditeur et ses qualités managériales, le comportement des équipes auditrices, l'impact des réglementations en la matière ainsi que des travaux sur le processus d'audit.

Le but de cet article est de passer en revue ces études, de fournir une classification des recherches faites sur ce sujet tout en s'interrogeant sur la problématique suivante :

Comment peut-on arriver à réaliser un audit de qualité en s'appuyant sur ces différentes approches ?

Ainsi, les différentes études réalisées sur la qualité de l'audit seront présentées selon le plan suivant :

- ❖ Analyse de la qualité de l'auditeur ;
- ❖ Analyse du processus d'audit (approche directe) ;
- ❖ Approche indirecte ;
- ❖ Niveau d'adaptation des travaux d'audit ;
- ❖ Comportement de l'équipe auditrice ;
- ❖ Structure de propriété ;
- ❖ Etudes basées sur le rôle des instances de régulation.

1. Les études basées sur l'analyse de la qualité de l'auditeur

Dans ces études, la mesure de la qualité d'audit a été réalisée en se basant sur des théories qui ne sont pas nécessairement homogènes (théorie des signaux, théorie comportementale, théorie contractuelle, etc.). La majorité de ces recherches peut être regroupée en deux catégories (**figure 1**) :

- Un premier groupe a tenté d'appréhender les substituts à la qualité d'audit tel que la taille, la réputation, les caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit ainsi que celles propres aux équipes de travail d'audit ou via des attributs multicritères de la qualité.

Ainsi, selon les préparateurs des états financiers, les quatre déterminants les plus importants de la qualité d'un audit sont l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux besoins du client et la cohérence avec les normes comptables internationales (Manita & Chemangui, 2010). A l'inverse, pour les utilisateurs, la qualité d'un audit est fonction de l'indépendance de l'auditeur et de son respect du « due care » (Carcello et al., 1992 ; Schroeder 1986).

- Quant au second, il s'est plutôt focalisé à identifier, les comportements réducteurs de la qualité d'audit (Manita & Chemangui, 2010). Il s'agit des comportements de négligence professionnelle des collaborateurs salariés de cabinets. Ces comportements dont la nature et l'impact sont multiples, peuvent mettre en péril la qualité des contrôles effectués et, dans leurs formes les plus graves, remettre en cause la certification des comptes. Différents facteurs ont été donc identifiés par la littérature dont notamment le manque d'indépendance, le manque d'expérience, l'inadaptation des méthodes et procédures d'audit et la pression sur les budgets temps et/ou coût.

Figure 1 - Typologie des recherches basées sur l'analyse de la qualité de l'auditeur

	Indicateurs	Principaux auteurs
Catégorie 1 : Les substituts à la qualité d'audit	La taille de l'entité auditée	Copley, 1991 ; Clarkson & Simunic, 1994 ; Becker et al., 1998 ; Bauwhede et al., 2000 ; Zhou & Elder, 2001 ; Piot, 2004 ; David et al., 2006.
	La réputation	McNair, 1991 ; Palmrose (1988), les honoraires d'audit (De Angelo, 1981a ; Malone & Robert, 1996 ; David et al., 2006.
	Les caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit	Manita & Chemangui, 2010.
Catégorie 2 : Les comportements réducteurs de la qualité d'audit	Les comportements de négligence professionnelle	Groverman, 1995.
	Le manque d'indépendance	Bazerman et al., 1997.
	Le manque d'expérience	Groverman, 1995.
	L'inadaptation des méthodes et procédures d'audit	Sikka et al., 1998.
	La pression sur les budgets temps et/ou coût	Rhode, 1978 ; Lightner et al., 1982 ; Malone & Robert, 1996.

Source : Auteur

2. Les études basées sur l'analyse du processus d'audit (approche directe)

Le processus d'audit peut être défini comme l'ensemble des étapes qu'un auditeur doit suivre pour réaliser les vérifications nécessaires des états financiers. Certains chercheurs ont choisi d'évaluer la qualité en se basant sur le processus d'audit et en analysant ce qui se passe dans la « boîte noire » de l'entité auditée. (Mock & Samet, 1982) ont examiné les différentes étapes du processus d'audit en observant spécialement les facteurs affectant la qualité d'audit et les différentes mesures qui peuvent leur être attribuées. (Sutton, 1993) a tenté de développer et de valider, au profit des auditeurs, une série de facteurs clés permettant d'appréhender la qualité du processus d'audit ainsi qu'une série de mesures de ces facteurs de qualité. (Manita, 2005) a tenté de développer et de valider, au profit des comités d'audit, un outil d'évaluation de la qualité d'audit leur permettant d'assurer leur nouveau rôle d'évaluation de l'audit externe réalisé. (Gibbins & Wolf, 1982) ont souligné l'importance des facteurs de l'environnement

client avant, pendant et après la mission de l'audit (Chihi, 2014). Dans le même sens, (Sutton & Lampe, 1991) ont développé un modèle (AEQ : Audit Engagement Quality) en identifiant des facteurs influençant le planning, le travail sur terrain et les travaux de fin de mission.

(Chémangui, 2009) s'est focalisé sur le processus d'audit dont le but principal est l'évaluation de la qualité. A travers son étude, il propose une approche d'évaluation permettant de mesurer le niveau d'adaptation des travaux d'audit aux zones de risque de l'entreprise. En ce sens, la mise en œuvre d'un protocole expérimental selon le « paradigme de Churchill » lui a permis de mesurer la qualité de l'audit interne et de l'audit externe dans le cadre des relations d'agence internes. En élargissant le cadre des interactions, (Cohen et al., 2002) ont examiné l'impact des facteurs de gouvernance (la direction, le conseil d'administration et le comité d'audit) sur le processus d'audit (Chihi, 2014).

En effet, l'auditeur est amené à réaliser de façon simultanée, en plus de son processus explicite, un autre implicite à savoir : son processus cognitif. (Humphrey, 1997) le qualifie comme un "processus de jugement qui le mènera à formuler son opinion".

D'autres chercheurs ont exploré le processus d'audit en se focalisant sur l'impact des nouvelles technologies à différents niveaux du process. (Stoel et al., 2012) ont identifié les attributs qui déterminent le processus d'audit dont leurs résultats s'articulent autour des facteurs associés à l'indépendance et la connaissance du processus de business (Business Process Knowledge).

3. Les études de la qualité d'audit basées sur l'approche indirecte

Des études normatives et expérimentales se sont contentées de l'extrapolation par la « qualité de l'auditeur ». En se basant sur le cadre conceptuel de DeAngelo (1981), les chercheurs ont adopté des « alternatives » pour étudier la qualité de l'audit selon deux principaux axes à savoir :

- Les inputs de la « boîte noire » : Il s'agit de la relation auditeur/audité (Feudjo & Ndjock Ndangwa, 2020).
- Les outputs de la « boîte noire » : qui sont matérialisés par le rapport d'audit.

Aussi, la réputation du cabinet d'audit a été identifiée dans plusieurs recherches comme un indicateur de qualité. Selon DeAngelo (1981), les cabinets de grande taille disposant d'un

portefeuille clients important et diversifié, sont moins vulnérables aux pressions d'un client particulier. Ils possèdent les moyens nécessaires pour réaliser un travail de qualité.

La distinction Big / non Big comme proxy de la taille est partagée par d'autres travaux (Copley, 1991 ; Clarkson & Sumunic, 1994 ; Becker et al., 1998 ; David et al., 2006). Certains chercheurs ont choisi les honoraires perçus comme mesure de la qualité de l'audit. (Frankel et al., 2002) indiquent que des honoraires d'audit élevés contribuent à réduire la qualité de l'audit, et plus précisément l'indépendance de l'auditeur. En revanche, (Antle et al., 2006) déterminent une relation inverse précisant que la qualité croît avec le montant des honoraires. Quant à (Ashbaugh et al., 2003), ils concluent en l'absence de relation.

Au regard des outputs de la « la boîte noire », le rapport d'audit est le résultat de la mission menée par toute une équipe durant une période définie. Quelques auteurs se sont focalisés sur ce document afin d'en évaluer la qualité (Ball et al., 1979 ; Hatherly et al., 1992 ; Monorae & Woodliff, 1994). D'autres ont choisi de se concentrer sur les défaillances des auditeurs et les litiges comme un indicateur « extrême » de la « non-qualité ».

4. Les études basées sur le niveau d'adaptation des travaux d'audit

Au-delà des exigences de compétence et d'indépendance de l'auditeur en tant que des conditions de garanties de la qualité d'audit, des chercheurs se sont intéressés directement aux travaux d'audit réalisés (Hopkins, 1996 ; Behn et al., 1997 ; Mock et Wright, 1999). A ce titre, Lam et Chang (1994) ont proposé d'évaluer la qualité de l'audit mission par mission plutôt que de définir une qualité globale.

Evaluer le degré d'adaptabilité des travaux d'audit nécessite de vérifier si les techniques et les moyens de contrôle mis en place par les auditeurs (Programmation des travaux, Priorités et techniques de contrôle) permettront de détecter et d'évaluer l'importance des dysfonctionnements existants au niveau de l'entité auditée (analyse des zones de risque au niveau organisationnel, financier, stratégique, concurrentiel, etc.).

5. Les études basées sur le comportement de l'équipe auditrice

L'examen des relations inter-équipes auditrices ainsi que les attitudes des collaborateurs ont fait l'objet de quelques travaux visant à déterminer les facteurs réduisant la qualité de l'audit (Chihi, 2014). Selon Pierce et Sweeney (2004, p. 422), la pression budgétaire (Budget

pressure) et la pression délai-temps (deadline time pressure) conditionnent la qualité du processus d'audit. En outre, l'engagement organisationnel tel que souligné par Meyer et Allen (1991) influence le comportement des auditeurs lors de leurs missions. (Chow et al., 1988 ; McNair, 1991) ont étudié les comportements de négligence professionnelle des collaborateurs.

D'autres chercheurs ont analysé l'organisation du travail des cabinets d'audit et ont examiné la structure hiérarchique, les procédures internes concernant les politiques de contrôle, l'intégration et la formation des collaborateurs (Kaplan, 1995 ; Malone & Roberts, 1996 ; Dalton & Kelly, 1997). Selon eux, ces facteurs varient selon la taille des cabinets et influencent de façon significative la qualité de la mission d'audit.

A travers son étude, (Chihi, 2014) indique que les caractéristiques de l'équipe auditrice et des cabinets représentent un déterminant majeur de la qualité de l'audit, au niveau micro-organisationnel. Selon (David et al., 2006), cette qualité dépend du nombre d'heures effectuées, des moyens techniques mis en œuvre et des ressources humaines spécifiques intervenant à l'occasion de certains contrôles. La sphère macro-organisationnelle de l'audit constitue également un des facteurs conditionnant la qualité des travaux de l'équipe auditrice.

6. Les études basées sur la structure de propriété

Parmi les mécanismes de gouvernance d'entreprise pouvant affecter la qualité d'audit figure la structure de propriété (Chihi, 2014). Celle-ci explique la demande pour un audit de qualité, dans la mesure où elles renseignent sur les problèmes d'agence potentiels résultant des conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants. Selon (Piot, 2001), la relation entre la structure de propriété et la qualité d'audit ne peut être appréhendée qu'à travers l'introduction d'une autre variable, à savoir les coûts d'agence. Ainsi, plusieurs auteurs mettent en évidence le rôle joué par la structure de propriété dans la détermination de la qualité de l'audit (Jensen & Meckling, 1976 ; Watts & Zimmerman, 1983 ; Fan & Wong, 2002 ; Lennox, 2005).

(Jensen & Meckling, 1976) supposent que lorsque la propriété managériale augmente, les divergences d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants seront réduites. De ce fait, la propriété managériale constitue un facteur essentiel pour résoudre les conflits d'agence.

7. Les études basées sur le rôle des instances de régulation

Des chercheurs se sont penchés sur l'étude des caractéristiques de la régulation en matière d'audit tels que (Colasse, 2005) et (Pochet, 2009). Tandis que d'autres ont mené des études comparatives entre plusieurs pays, notamment les études de (Bédard et al., 2002) et (Baker et al., 2008) qui s'appuient sur la typologie de (Puxty et al., 1987) afin de comparer les formes de régulation entre le Canada, les États-Unis et la France. (Baker et al., 2008) définissent la régulation comptable comme un phénomène social et organisationnel dont l'analyse relève de trois principaux acteurs à savoir le marché, l'État et la communauté.

En France, La loi de la sécurité financière (LSF) a modernisé l'architecture institutionnelle du contrôle légal des comptes en retenant deux organismes de régulation à savoir le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC). Souhaitant renforcer l'harmonisation des règles au sein de l'Union européenne afin d'améliorer la transparence et la prévisibilité des exigences applicables aux commissaires aux comptes (« CAC ») et aux cabinets d'audit, ainsi que leur indépendance dans l'exécution de leur mission, les institutions européennes ont adopté en 2014 de nouvelles mesures constituant la réforme de l'audit légal (tiré du guide sur la réforme de l'audit légal - https://afep.com/wp-content/uploads/2018/11/AFEP_Guide-réforme-audit-141118.pdf).

Côté américain et à la suite des scandales financiers auxquels sont associés les noms d'Enron, Worldcom et quelques autres, le Congrès votait un nouveau monument législatif, la loi Sarbanes-Oxley (SOX) dont la Securities and Exchange Commission (SEC) publiait en un délai record les textes d'application ainsi que la création en 2002 d'un nouveau régulateur (the Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB). En ce sens, des recherches principalement anglo-saxonnes ont essayé d'étudier le rôle du PCAOB dans l'amélioration de la qualité de l'audit (DeFond & Lennox, 2017 ; Palmrose, 2013 ; Barnes & Stefaniak 2013 ; Lamoreaux, 2016 ; Aobdia, 2018 ; Knechel 2016).

Conclusion

La qualité de l'audit a été étudiée dans une variété de perspectives dans la littérature. Prenons en considération son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être rassurés au regard de cette qualité. Cependant son appréciation est problématique par manque de visibilité du résultat d'audit et car le processus d'audit est très complexe et inobservable par les tiers. De plus, le rapport d'audit est tellement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation.

Comme le souligne (Danjou, 2012), la qualité de l'audit est un concept qui ne peut pas s'appréhender indépendamment de ce sur quoi il porte. Aussi important que soit l'effort mené pour aboutir à un niveau de qualité suffisant, l'audit reste toujours dépendant des normes comptables auxquels il se réfère. En dépit des diverses études, la qualité d'audit demeure un concept complexe et multidimensionnel qui n'est pas encore entièrement maîtrisée par la littérature. Ceci peut être dû à l'insuffisance des approches actuelles mobilisées, mais aussi à des limites méthodologiques et empiriques.

De plus, il existe de nombreuses définitions de la notion de « qualité ». Une telle pluralité conceptuelle traduit le caractère à la fois imprécis et multiforme de cette notion. Ainsi, la littérature académique ou pratique considère la qualité de l'audit comme une combinaison des « inséparables jumelles » (Lee & Stone, 1995) à savoir : la compétence et l'indépendance. Or, Cette réduction à la compétence et l'indépendance dans la majorité des recherches pourrait s'expliquer par la « méconnaissance » des conditions réelles du déroulement de la mission d'audit. En ce sens, la diversité des visions autour de l'évaluation de la qualité de l'audit témoigne de la complexité de cette constante qui contrarie les recherches à établir une mesure efficace.

En raison de l'importance croissante accordée à la qualité d'audit, plus de recherches devraient explorer d'autres domaines liés à la qualité de l'audit. Nous incitons donc les prochaines recherches à se focaliser sur cette question. Une éventuelle perspective peut être abordée via la définition de la qualité de l'audit en prenant en considération la contribution des organes de surveillance de la profession tel que le PCAOB ou le H3C. Une autre extension qui pourrait éclairer davantage sur la question de la qualité d'audit est l'incorporation des caractéristiques de gouvernance d'entreprise dans l'analyse (par exemple, la qualité et l'indépendance de la direction).

L'axe de recherche orienté vers la mesure de la qualité d'audit trouve aujourd'hui ses motivations dans les nouvelles réglementations économiques tant à l'échelle nationale qu'internationale. La mise en place d'organismes de contrôle-qualité publiques (PCAOB américain, POBA britannique, H3C français, etc.) et le renforcement du rôle des comités d'audit sont autant d'éléments qui nécessitent un travail d'opérationnalisation.

BIBLIOGRAPHIE

Carcello J.V.; Hermanson R.H. & McGrath, N.T. (1992). Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.11, n°1, pp.1-15.

Chemangui, M. (2011). La problématique de mesure de la qualité d'audit : Proposition d'une approche de conception. *Comptabilité et Connaissances*, May2005, France. halshs-00581155.

Chemangui, M. & Manita, R. « Les Approches d'évaluation et les indicateurs de Mesure de la qualité d'audit : Une revue critique ». May 2007, France. pp. CD-Rom. halshs-0053478.

Chihi, H. (2014). Thèse doctorat « Contribution à l'étude de La qualité de l'audit légal : Évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires Françaises » pp : 12.

Danjou, P (2012). Normes comptables et création de valeur. *Revue d'économie financière* 2012/2 (N° 106), pages 205 à 226.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*.

Feudjo J-R. & Ndjock Ndangwa J-G (2020) « Relations dirigeants - auditeur légal et qualité perçue de l'information comptable des entreprises : cas du Cameroun », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 3 : numéro 2 » pp :73 – 96.

Humphrey, C.; Kausar, A.; Loft, A; Woods, M. (2011). Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the EU Green Paper, *European Accounting Review*, 20(3): 431-457.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, vol.3, n°4, pp.305-360.

Lennox, C. (2005). Management ownership and audit firm size. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 1–23.

Manita, R. & Chemangui, M. (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 1–24.

Note de présentation de la réforme européenne de l'audit (site de la CNCC www.cncc.fr)

Palmrose, Z. (1988). Analysis of auditor litigation and audit service quality», *Accounting Review*, vol.63, n°1, pp.55-73.

Pigé, B. (2011). *Qualité de l'Audit : Les enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des Organisations*. Edition : De Boeck Supérieur. Comptabilité Contrôle & Finance. Mars 2011.

Piot, C. (2005). Auditor reputation and model of governance: a comparison of France, Germany and Canada», *International Journal of Auditing*, 9, pp.21-44.

Piot, C. & Thornton, D.B. (2005). Gouvernance et qualité de l'information financière. *Gestion, Revue Internationale de Gestion*, 30(3), 28–40.

Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *The European Accounting Review*, 10(3), 461–499.