

République algérienne démocratique et populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique



Ecole Supérieure de Commerce

**Laboratoire de recherche Réformes Economiques, Développement et Stratégie
d'Intégration en Economie Mondiale**

**Thèse en vue de l'obtention du diplôme de Doctorat 3^{ème} cycle en sciences financières et
comptabilité**

Option : comptabilité et finance

Intitulée :

**Contribution à l'étude de la qualité de l'audit externe :
Une étude fondée sur la qualité de l'auditeur**

Présentée par : Dina BOUBEZARI

Dirigée par : Pr. Abdelkrim MOKRANI

Soutenue devant le jury :

Pr. Athmane IHADDADEN	Président	ESC KOLEA
Pr. Abdelkrim MOKRANI	Directeur de thèse	ESC KOLEA
Pr. Faiza BENYEKHLEF	Examinatrice	EHEC KOLEA
Pr. Abdelhafid DAHIA	Examineur	ESC KOLEA
Dr. Ouehchia HAMMOUCHE	Examinatrice	ESC KOLEA
Dr. Abdelmalek HAMEL	Examineur	ESC KOLEA

Année universitaire : 2022/2023

REMERCIEMENTS

REMERCIEMENTS

Mes plus vifs remerciements vont au Pr. MOKRANI Abdelkrim pour avoir accepté de diriger cette thèse. Qu'il soit aussi remercié pour ses échanges judicieux, ses critiques constructives et ses encouragements qui m'ont aidé d'aller jusqu'au bout et accomplir mon travail de recherche.

Mes remerciements s'adressent également aux membres du jury Pr. IHADDADEN Athmane, Pr. BENYEKHFLEF Faiza, Pr. DAHIA Abdelhafid, Dr. HAMMOUCHE Ouehchia et Dr. HAMEL Abdelmalek pour l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant d'évaluer mon travail de recherche.

Je tiens à remercier Dr. HIMRANE Mohamed pour le temps précieux qu'il m'a accordé que ça soit pour lire mon travail ou pour le soutien et les encouragements que j'ai reçu de sa part.

Sont joints à mes remerciements Dr. NEDJIMI Aissa pour son soutien en méthodologie de la recherche et Mr. BESSA Djamel et Mme BOUTER Rania qui m'ont aidé à faire circuler mon questionnaire auprès des répondants. Sans leur précieuse aide, je n'aurais jamais accompli la phase de collecte de données.

Je ne manquerai pas de remercier Dr. HAMMOUCHE Ouehchia qui a été une source d'inspiration, de conseil et d'encouragement pour moi dès le début de cette recherche. Je tiens à lui exprimer ma profonde estime pour elle.

Je remercie aussi tous mes camarades doctorants et docteurs pour les moments inoubliables que nous avons passé ensemble et pour l'aide et le soutien reçus de leur part. Mes remerciements vont spécialement à KADDOUR Hanane, ATAMNA Abdelsattar, GUEMAT Kahina et AIT MEZIANE Salima.

REMERCIEMENTS

Une pensée émue s'adresse à mes parents, les piliers de mon existence, mes anges gardiens, mes repères, ceux qui ont guidé mes pas toutes ces années, ceux qui m'ont rendue riche d'amour, de bonté, de sagesse, de patience, de courage et de savoir, ceux qui ont sacrifié leur vie pour me voir réussir la mienne. C'est avec un grand plaisir qu'à mon tour je leur dévoile le fruit de mes efforts.

Une pensée particulière va à ma belle-famille ALIOUA pour son encouragement ainsi qu'aux familles BOUTER et BOUKABOU sources de rassurance sur Alger.

Sont joints à mes remerciements mes sœurs NADA et ANFEL qui n'ont cessé de m'apporter soutien et courage tout au long d'une aventure pleine de doute, stress et panique. A vous qui n'avez jamais cessé de répéter la fameuse phrase « quand est-ce que tu la termines cette thèse ?! », je vous dis que j'y suis enfin arrivée mais je ne vous garantis pas que cette aventure soit la dernière !

Ma profonde reconnaissance va à mon époux MOHAMMED, mon essence et ma lumière. Sans son soutien et encouragement, je n'aurai jamais terminé ces recherches.

Pour conclure, je dis merci à toute personne qui a contribué de près ou de loin à l'accomplissement de ce travail de recherche.

DEDICACES

DEDICACES

A mes parents

A mes sœurs

A mon mari

RESUME

Ce travail de recherche propose un cadre explicatif de la qualité de l'audit légal par les comportements dysfonctionnels des auditeurs à savoir les comportements de réduction de qualité de l'audit (CRQA) et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit (SDTPM). Plusieurs facteurs peuvent pousser les auditeurs à se comporter d'une manière dysfonctionnelle susceptible d'altérer la qualité de la certification des comptes. Cette étude de recherche mobilise la théorie néo-institutionnelle pour expliquer le recours à ces pratiques.

La population de l'étude est constituée d'auditeurs opérant dans des cabinets d'audit légal nationaux installés en Algérie. Les données de l'enquête ont été collectées par le biais d'un questionnaire et analysées par la méthode des équations structurelles selon l'approche par les moindres carrés partiels (PLS-SEM). Les analyses montrent que l'environnement institutionnel affecte les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Concernant les pressions institutionnelles provenant de l'environnement externe du cabinet d'audit, les résultats révèlent que les audités, par leurs comportements non coopératifs voire gênant, entraînent des CRQA. Quand il s'agit de la complexité des tâches générée par la complexité des référentiels comptable, fiscal et d'audit, il s'avère qu'elle engendre des CRQA. Cependant, l'importance économique du client entraîne moins de CRQA. Ce résultat peut s'expliquer par les risques de perte de réputation et des litiges. Lorsqu'on a trait aux pressions institutionnelles provenant de l'environnement interne du cabinet d'audit, il a été observé que la pression budget/temps amoindrit la SDTPM. En effet, la pression budgétaire peut motiver l'auditeur pour effectuer un audit de qualité dans moins de temps comme elle peut le pousser à rajouter des heures supplémentaires prises de son temps personnel qu'il déclare correctement à cause de l'absence d'une évaluation de la performance basée sur la faisabilité du budget. Par ailleurs, les résultats sur les antécédents à la pression budget/temps indiquent que l'implication de l'auditeur dans l'établissement de ses budgets/temps l'augmente. Ce résultat peut s'expliquer par la pseudo-participation. Par contre, l'établissement des budgets/temps de l'année en cours sur la base des budgets/temps de l'année précédente la réduit.

Bien que les comportements dysfonctionnels risquent d'altérer la qualité de la certification délivrée, les auditeurs les adoptent en tant que travail institutionnel de la manière qui équilibre leurs intérêts et les intérêts de la profession.

Mots clés : audit légal, qualité de l'audit légal, théorie néo-institutionnelle, pressions et logiques institutionnelles, travail institutionnel, comportements dysfonctionnels des auditeurs.

ملخص

يقترح هذا العمل البحثي إطارًا تفسيريًا لجودة المراجعة القانونية من خلال السلوكيات المختلة وظيفيا للمدققين والتمثلة في سلوكيات تخفيض جودة المراجعة (CRQA) وتخفيض وقت المراجعة المفصح عنه (SDTPM). قد تتسبب العديد من العوامل، التي يمكن أن تدفع بالمدققين الى التصرف بطريقة مختلة وظيفيا، في تغيير جودة المصادقة على الحسابات. تقوم هذه الدراسة البحثية بتعبئة النظرية المؤسسية الجديدة لشرح استخدام هذه الممارسات.

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين لدى مكاتب التدقيق القانوني الموجودة في الجزائر. تم جمع بيانات الدراسة الاستقصائية من خلال استبيان وتحليلها باستخدام طريقة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM). تظهر التحليلات أن البيئة المؤسسية تؤثر على السلوكيات المختلة وظيفيا للمدققين. فيما يتعلق بالضغوط المؤسسية الناجمة عن البيئة الخارجية لمكتب التدقيق، كشفت النتائج أن العملاء، بسلوكياتهم غير المتعاونة أو حتى المزعجة، يؤدون إلى خلق CRQA. عندما يتعلق الأمر بتعقيد المهام الناتج عن تعقيد الأطر المحاسبية والضريبية ومراجعة الحسابات، تبين أنه يؤدي إلى CRQA. ومع ذلك، تظهر أن الأهمية الاقتصادية للتعقيد تؤدي إلى CRQA أقل. يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال مخاطر فقدان السمعة والمنازعات. وفيما يتعلق بالضغوط المؤسسية الناجمة عن البيئة الداخلية لمكتب التدقيق، فقد لوحظ أن ضغط موازنة الوقت يقلل من SDTPM. في الواقع، يمكن لضغط موازنة الوقت أن يحفز المدقق على إجراء تدقيق ذو نوعية جيدة في وقت أقل كما قد يدفعه إلى زيادة ساعات اضافية مأخوذة من وقته الشخصي والتي يصرح بها بشكل صحيح بسبب عدم وجود تقييم للأداء بناءً على تحقيق موازنة الوقت. علاوة على ذلك، تشير النتائج المتعلقة بخلفيات ضغط موازنة الوقت إلى أن مشاركة المدقق في إنشاء موازنات الوقت الخاصة به يزيد منه. يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال المشاركة الزائفة. من ناحية أخرى، يبدو أن إنشاء موازنات الوقت للسنة الحالية على أساس موازنات الوقت للسنة السابقة يقلل منه.

على الرغم من أن السلوكيات المختلة وظيفيا قد تؤدي إلى تخفيض جودة المصادقة التي يتم إصدارها، إلا أن المدققين يتبنونها كعمل مؤسسي بالطريقة التي توازن بين مصالحهم ومصالح المهنة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني، جودة التدقيق القانوني، النظرية المؤسسية الجديدة، الضغوط والمنطق المؤسسي، السلوكيات المختلة وظيفيا للمدققين.

SUMMARY

This research proposes an explanatory framework for statutory audit quality through auditors' dysfunctional behaviours, including quality-threatening behaviours (CRQA) and underreporting of time spent on the audit engagement (SDTPM). Several factors can drive auditors to behave in a dysfunctional manner that may affect the quality of the accounts certification. This study uses neo-institutional theory to explain these practices.

The population of the study is made up of auditors operating in national statutory audit firms based in Algeria. Data were collected through a questionnaire and analyzed by the Structural Equation Method using the Partial Least Squares approach (PLS-SEM). The analyzes show that the institutional environment affects auditors' dysfunctional behaviours. Concerning the institutional pressures coming from the external environment of the audit firm, the results reveal that the auditees, through their uncooperative or even embarrassing behaviour, lead to CRQA. When it comes to the complexity of the tasks generated by the complexity of accounting, tax and auditing frameworks, it turns out that it generates CRQA. However, the economic importance of the client leads to fewer CRQA. This result can be explained by reputation loss risk and litigation risk. Concerning the institutional pressures coming from the audit firm's internal environment, it was observed that time/budget pressure reduces SDTPM. Indeed, budgetary pressure can motivate the auditor to perform a quality audit in less time as it can push them to add extra hours taken from their personal time that they declare correctly because of the absence of a performance evaluation based on time budget attainability. Furthermore, the results about the antecedents to time/budget pressure indicate that the auditor's involvement in the establishment of his time/budgets increases it. This result can be explained by pseudo-participation. However, the establishment of the time/budget of the current year on the basis of the time/budget of the previous year reduce it.

Although dysfunctional behaviours risk altering the quality of the certification issued, auditors embrace them as institutional work in a way that balances their interests and the interests of the profession.

Key words: statutory audit, statutory audit quality, neo-institutional theory, institutional pressures and logics, institutional work, auditor dysfunctional behaviour.

SOMMAIRE

LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES	i
LISTE DES TABLEAUX	ii
LISTE DES FIGURES	iv
INTRODUCTION GENERALE	a
Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements théoriques et conceptuels	1
Section 1 : Audit légal : Aspects théoriques et conceptuels.....	2
Section 2 : Qualité de l’audit légal : Concepts et voies de recherches.....	19
Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l’art des études antérieures	35
Section 1 : Cadre conceptuel et théorique des comportements dysfonctionnels des auditeurs	36
Section 2 : Etat des lieux des études antérieures sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	55
Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l’explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs	79
Section 1 : Théorie néo-institutionnelle : Genèse et fondements théoriques	80
Section 2 : Problématique, questions secondaires et hypothèses de recherche.....	102
Chapitre 4 : Cadre opératoire de la recherche	125
Section 1 : Présentation du contexte de l’étude.....	126
Section 2 : Mise en place du dispositif méthodologique.....	151
Chapitre 5 : Présentation et interprétation des résultats	161
Section 1 : Analyses préliminaires	162
Section 2 : Evaluation du modèle de l’étude	166
Section 3 : Discussion des résultats.....	187
CONCLUSION GENERALE	191
REFERENCES	196
ANNEXES	225
TABLE DES MATIERES	236

LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES

AG	Assemblée Générale
BTPH	Bâtiments, Travaux Publics et Hydraulique
CA	Conseil d'Administration
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse
CSC	Conseil Supérieur de la Comptabilité
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable
EPA	Etablissement Public à caractère Administratif
EPE	Entreprise Publique Economique
EPIC	Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
FMI	Fond Monétaire International
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IGF	Inspection Générale des Finances
ISA	International Standards on Auditing
LSF	Loi de Sécurité Financière
NAA	Norme Algérienne d'Audit
NEPAD	Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
OPCVM	Organismes de Placement Collectif en Valeurs mobilières
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PLS-SEM	Partial Least Square-Structural Equation Modeling
PME	Petite et Moyenne Entreprise
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SCA	Société en Commandite par Action
SCF	Système Comptable Financier
SOX	Sarbanes-Oxley
SPA	Société Par Action

LISTE DES TABLEAUX

N°	Intitulé	Page
01	Quelques définitions attribuées au concept de « comportement dysfonctionnel »	40
02	Piliers des institutions	85
03	Formes du travail institutionnel	95
04	Etapes du processus de changement institutionnel	96
05	Réponses stratégiques des acteurs contre les pressions institutionnelles	97
06	Description des variables démographiques	163
07	Charges externes des construits	167
08	Fiabilité interne et validité convergente des construits	169
09	Validité discriminante des construits	170
10	Coefficients d'asymétrie et d'aplatissement	172
11	VIF des antécédents des CRQA	173
12	VIF des antécédents de PBT	173
13	VIF des antécédents de SDTPM	174
14	Impact des comportements des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	175
15	Impact de l'importance économique des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	175
16	Impact de la complexité des tâches sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	176
17	Impact de la rémunération des auditeurs salariés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	177
18	Impact de la pression budget/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	178
19	Impact de la pression délai/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	178
20	Influences sur la pression budget/temps	180
21	Coefficients de détermination (R^2)	181
22	Coefficient de Stone-Geisser (Q^2)	181
23	Erreurs Quadratiques Moyennes (EQM)	183

LISTE DES TABLEAUX

24	Synthèse des hypothèses et des résultats de régression des moindres carrés partiels	185
25	Table des matières	236

LISTE DES FIGURES

N°	Intitulé	Page
01	Positionnement de la recherche par rapport aux voies de recherche sur l'évaluation de la qualité de l'audit légal	32
02	Typologie des comportements dysfonctionnels des employés	42
03	Définition des comportements dysfonctionnels des auditeurs	54
04	Etudes de recherche sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	76
05	Modèle de recherche général	101
06	Modèle de recherche représentant les différentes hypothèses	123
07	Historique de la profession comptable algérienne	149
08	Champ algérien d'audit légal	150
09	Méthodologie de recherche adoptée	160
10	Modèle structurel	184

INTRODUCTION GENERALE

Motivations, objectifs et problématique de la recherche

Par l'acte de certification des comptes, le commissaire aux comptes se porte garant de la fiabilité, la sincérité et l'image fidèle des informations comptables et financières communiquées à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise et ce pour une meilleure prise de décision. Puisqu'il est extrêmement important dans le processus de prise de décision, ces parties prenantes ont également besoin d'une garantie par rapport à sa qualité (Manita et Chemangui, 2007).

La qualité de la certification délivrée par le commissaire aux comptes ne cesse de faire bouger les pensées et les plumes des académiciens et des professionnels de l'audit légal sans arriver à un consensus quant à sa métrique d'évaluation. La difficulté d'évaluation directe de la qualité de l'audit légal résultant de la difficulté d'observation du processus de certification a poussé la majorité des chercheurs à opter pour une approche d'évaluation indirecte connue dans la littérature académique par l'approche classique (Manita, 2009). Cette approche classique extrapole la qualité de l'audit légal dans deux paramètres à savoir la compétence et l'indépendance de l'auditeur et l'apprécie sur la base de substituts à ces deux paramètres (Hazgui, Manita et Pochet, 2010) notamment, la réputation et la taille du cabinet, les honoraires d'audit versés, etc. (Manita et Chemangui, 2007). Toutefois, cette conception classique de la qualité fait l'objet d'un ensemble de limites conceptuelles et empiriques mettant en péril sa crédibilité. En effet, ces indicateurs de mesure traditionnels, que sont la compétence et l'indépendance, sont fortement exposés aux risques de sélection adverse et de complaisance. De plus, ce sont des indicateurs trop simples par rapport à la complexité de l'élément mesuré qui aboutissent à des résultats distincts, divergents voire contradictoires (Chemangui, 2005 ; Chemangui et Pigé, 2004 ; Manita et Chemangui, 2007).

L'avènement d'une vague de scandales financiers qui a éclaboussé le monde des affaires et terni l'image de la profession d'audit légal au début des années 2000 a remis en cause la crédibilité de cette approche indirecte d'évaluation (Lahbari, 2009). La nécessité d'une approche d'évaluation crédible était à l'origine de l'apparition de nouvelles voies de recherche privilégiant une évaluation directe de cette qualité axée sur l'analyse du processus d'audit (Manita, 2009 ; Chemangui, 2005 ; Chemangui et Pigé, 2004 ; Manita et Pigé, 2006 ; Suyanto, 2014 ; Gaddour, 2016). Cette étude de recherche ambitionne d'étendre ces efforts de recherche

tout en optant pour une méthode d'évaluation directe de cette qualité basée sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

La tendance vers les études sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs est en train de se propager dans les quatre coins du monde notamment en France : (Herrbach, 2000 ; Herrbach, 2005 ; Gaddour, 2016), en Indonésie : (Manatap, Imam et Fuad, 2017 ; Umar, Sitorus, Surya, Shauki et Diyanti, 2017 ; Sulistiyo, Darsono et Subchan, 2018), en Chine : (Yuen, Law, Lu et Guan, 2013), en Australie : (Coram, Ng et Woodliff, 2003 ; Coram, Glavovic, Ng et Woodliff, 2008), en Suède : (Svanberg et Ohman, 2013 ; Svanstrom, 2016), au Royaume-Uni (Willet et Page, 1996 ; Suyanto, 2014), aux Etats-Unis (Donnelly, Quirin et O'bryau, 2003), en Irlande : (Otley et Pierce, 1995 ; Otley et Pierce, 1996a, 1996b ; Pierce et Sweeney, 2004), en Malaisie : (Nor, Ismail, Smitch et Taha, 2017), au Pakistan : (Khan, Panatik et Saat, 2015), en Iran (Khodamoradi et Hajha, 2016), etc. Cependant, au meilleur de nos connaissances, ces comportements n'ont fait l'objet d'aucune étude de recherche en Algérie.

De nombreuses études de recherche ont réussi à identifier un nombre de facteurs poussant les auditeurs à opter pour des comportements dysfonctionnels. Mais ces pratiques n'ont jusqu'ici été étudiées, pour la grande majorité des chercheurs, qu'au regard des variables associées à l'environnement interne de la firme d'audit (pression budgétaire, style de leadership, etc.) et à l'auditeur (locus de contrôle, intention de rester dans le cabinet, etc.). Les variables associées à l'environnement externe ont presque été négligées.

A notre connaissance, aucune étude de recherche, à l'exception de l'étude de Suyanto (2014), n'a examiné ces comportements sous un angle institutionnel c'est-à-dire expliquer l'effet des pressions institutionnelles provenant à la fois de l'environnement interne et externe du cabinet de l'audit sur ces pratiques. A l'instar de Suyanto (2014), cette étude de recherche s'intéresse à la théorie néo-institutionnelle et l'adopte comme cadre explicatif des comportements dysfonctionnels des auditeurs susceptibles d'altérer la qualité de l'audit légal. L'intérêt porté pour cette théorie repose sur sa capacité à fournir une lecture approfondie de l'effet de l'environnement contextuel (niveau macro) sur les actions individuelles (niveau micro) tout en utilisant une variable intermédiaire celle du champ organisationnel qui sert de point de liaison entre les deux niveaux macro et micro.

Sur la base des constats développés, la problématique de recherche se formule comme suit :

« Quelles sont les pressions institutionnelles qui poussent les auditeurs à se comporter d'une manière dysfonctionnelle susceptible d'altérer la qualité des audits effectués ? »

Cette problématique se décline en plusieurs sous questions secondaires. Elles sont les suivantes :

- Les comportements des clients contribuent-ils à expliquer les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- L'importance économique du client impacte-t-elle significativement les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- La complexité des tâches est-elle associée significativement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- La rémunération contribue-t-elle à expliquer les comportements dysfonctionnels chez les auditeurs salariés ?
- Peut-on établir un lien entre la pression délai/temps et les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- Peut-on établir un lien entre la pression budgétaire et les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- Qu'est-ce qui influence la pression budget/temps ? Autrement dit, qu'est ce qui contribue à déterminer les budgets/temps pour les missions d'audit et donc à amplifier la pression budget/temps ? Est-ce que c'est le niveau des honoraires versés ? Le programme d'audit en question ? Les budgets/temps de l'année dernière ? Ou encore le niveau d'implication des auditeurs dans la préparation des budgets/temps ?

Pour pouvoir répondre à ces questionnements, il convient de formuler des hypothèses de recherche qu'on établit sur la base de la revue de la littérature. Ces hypothèses se formulent comme suit :

H1 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H2 : L'importance économique du client est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H3 : La complexité des tâches est liée positivement aux comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H4 : Plus la rémunération des auditeurs salariés est inadéquate avec la quantité de travail qu'ils ont à effectuer, plus ces derniers s'engagent dans des comportements dysfonctionnels.

H5 : La pression du délai/temps est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H6 : La pression budgets/temps est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H7 : Plus les budgets/temps sont influencés par le niveau des honoraires d'audit, plus la pression budget/temps sera importante.

H8 : Plus les budgets/temps sont établis en fonction du programme de travail, plus la pression budget/temps sera réduite.

H9 : Plus le budget/temps est établi en fonction du budget réel de l'année dernière, plus la pression budget/temps sera réduite.

H10 : Le niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps est associé négativement avec la pression budget/temps.

Aspect épistémologique et méthodologique

Cette étude de recherche rejoint le courant de recherche visant à identifier les déterminants de l'échec de l'audit légal et de ce fait se positionne dans une posture épistémologique positiviste.

Puisqu'elle part d'une base théorique, émet des conclusions qu'elle transforme en hypothèses et cherche à tester et généraliser à nouveau, cette étude de recherche s'inscrit dans une logique hypothético-déductive basée sur une méthode quantitative.

Elle utilise le questionnaire comme instrument de collecte de données auprès d'un échantillon constitué d'auditeurs (commissaires aux comptes et employés collaborateurs dans des missions d'audit légal) et la modélisation par les équations structurelles selon l'approche par les moindres carrés partiels (SEM-PLS) comme méthode d'analyse de données.

Structure de la thèse

Cette étude de recherche sera structurée en cinq chapitres :

Le chapitre 1 fera l'exposition des fondements théoriques des deux notions de base notamment l'audit légal et la qualité de l'audit légal pour à la fin choisir parmi les méthodes d'évaluation de la qualité existantes celle basée sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

Le chapitre 2 présentera les fondements théoriques des comportements organisationnels dysfonctionnels en général et les comportements dysfonctionnels des auditeurs en particulier ainsi qu'un état des lieux des études de recherche menés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs qui va servir de base pour choisir le cadre théorique permettant de les expliquer.

Le chapitre 3 abordera les fondements de la théorie néo-institutionnelle déployée pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs ainsi que la problématique de recherche, les questions de recherche secondaires et les hypothèses qui en découlent.

Le chapitre 4 présentera le cadre opératoire de la recherche notamment le contexte de la recherche (le champ algérien de l'audit) et la méthodologie de recherche adoptée (positionnement épistémologique, échantillon de l'étude, outil de collecte de données et mode de collecte de données).

Le chapitre 5 fournira des réponses aux questions développées par un test des hypothèses sur la base de la méthode des équations structurelles selon l'approche par les moindres carrés partiels (PLS-SEM). Ces résultats seront par la suite discutés.

**Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements
théoriques et conceptuels**

Dans tout travail de recherche, il existe toujours des concepts clés dont leurs définitions et explications sont primordiales pour la compréhension du contexte de l'étude avant de pouvoir formuler la problématique de recherche et orienter la démarche adoptée en conséquence. Dans notre travail, nous avons jugé utile de consacrer ce premier chapitre à l'exposition des fondements théoriques et conceptuels des deux notions de base qui sont « l'audit légal » et « la qualité de l'audit légal ». Ce chapitre sera subdivisé en deux sections dont chacune est dédiée à une notion.

La première section sera consacrée au lexique des concepts basiques en rapport avec le domaine de l'audit légal. Au préalable, nous allons revoir brièvement l'histoire de l'audit légal. Après, nous montrerons l'évolution et l'élargissement du concept d'audit vers d'autres domaines d'intervention autres que le contrôle des comptes. Ensuite, nous allons procéder à une consultation d'un nombre de définitions du concept d'audit légal présentées dans la littérature académique et professionnelle. Le quatrième point sera dédié à la présentation de la démarche d'audit légal tout en clarifiant les diverses notions de base y afférentes. Le dernier point de la section portera sur la présentation du concept d'audit légal en tant que thématique de recherche. Dans cette veine, nous allons montrer les courants de recherches portant sur l'étude de l'audit. Nous allons également expliquer son rôle dans la concrétisation de la notion de la gouvernance d'entreprise.

La deuxième section sera dédiée à élucider la notion de « la qualité de l'audit ». En premier lieu, nous allons nous focaliser sur la définition et l'évaluation du concept selon l'approche classique. En deuxième lieu, nous allons montrer les limites conceptuelles et empiriques des indicateurs de mesure classiques à travers une analyse critique. En dernier lieu, nous allons présenter un aperçu des voies de recherche se rapportant à la qualité de l'audit légal. Ceci nous aidera à se situer par rapport aux taxinomies de recherches présentées par la communauté des chercheurs en la matière pour orienter notre recherche.

Section 1 : Audit légal : Aspects théoriques et conceptuels

Comme son intitulé l'indique, cette présente section sera consacrée à la présentation du cadre théorique et conceptuel de l'audit légal. En premier lieu, nous présenterons un aperçu historique du contrôle des comptes (§ 1.1). En deuxième lieu, nous montrerons l'évolution du concept d'audit et son élargissement vers d'autres domaines autre que la vérification des comptes (§ 1.2). En troisième lieu, nous revisiterons un ensemble de définitions relatives à la notion d'audit légal présenté dans la littérature académique et professionnelle (§ 1.3). Le quatrième point sera dédié à la présentation de la méthodologie de l'audit légal suivie par l'auditeur basée sur une approche par les risques (§ 1.4). Le dernier point sera consacré à la présentation de l'audit légal en tant que thématique de recherche tout en montrant les courants de recherche qui ont été construits autour d'elle et son rôle dans la gouvernance d'entreprise (§ 1.5).

1.1 Audit légal : Origines et perspectives historiques

L'histoire de l'audit est intimement liée à celle de la comptabilité. Le besoin de vérifier les comptes s'est fait sentir le jour de la dissociation entre la propriété et la gestion de l'entreprise (Ajao, Olamide et Temitope, 2016).

L'histoire antique témoigne des premières traces de vérification des comptes. Toutefois, la documentation prouvant son exercice était tellement rare et ne s'est renforcée qu'au III^{ème} siècle avant Jésus-Christ (Gaddour, 2016). A cette époque, la vérification de la comptabilité des provinces romaines était confiée à des contrôleurs nommés « questeurs ». Ces derniers devaient, à la fin de toute mission, présenter verbalement les résultats obtenus devant une assemblée « d'auditeurs ». C'est de cette époque que remonte l'origine du terme « audit » dérivé du latin « audire » qui signifie littéralement « écouter » (Barlet, Torio-Valentin et Mere, 2017). Quoiqu'il ait des antécédents purement latins, sa signification d'aujourd'hui émane des pays anglo-saxons, plus précisément, des Etats Unis, où le mot « audit » fait référence aux notions de contrôle, surveillance, inspection, vérification, etc. (Mikol, 2014).

Depuis son apparition, la profession de contrôle des comptes n'a pas cessé d'évoluer. Elle a subi de multiples changements en vue de répondre aux attentes et aux exigences croissantes du monde des affaires suite au développement continu des structures économiques et organisationnelles. En effet, le XIX^{ème} siècle témoigne de la phase d'évolution la plus remarquable. Aux termes de Chihi (2016, p. 29), durant cette époque, la profession « s'est développée de manière encadrée (systématique) - tant dans son ampleur que dans ses méthodes-

en parallèle avec l'émergence de l'entreprise ... » pour se montrer sous sa forme actuelle. Lee et Azham (2008) ont exposé, dans leur fameux article intitulé « The evolution of auditing : An analysis of historical development », une analyse détaillée de son évolution historique qu'on peut resserrer dans les phases suivantes :

- ✓ Jusqu'aux années 1920, le contrôle des comptes se focalisait sur la détection des actes frauduleux à travers une vérification détaillée, le plus souvent exhaustive, des enregistrements comptables d'activités commerciales plus ou moins simples ;
- ✓ Sur la période 1920-1990, l'auditeur devrait principalement apprécier la fiabilité et la sincérité des états financiers de l'entreprise contrôlée. La prévention et la détection de la fraude ne vient qu'en second rang mais garde toujours son importance. Durant cette période, les praticiens ont développé de nouvelles procédures et approches de contrôle (techniques de sondage, approche par les risques, etc.) pour faire face aux nombres volumineux des transactions résultant de la forte croissance de la taille des entreprises à contrôler ;
- ✓ Sur la période 1990-2000, les investisseurs et les régulateurs commençaient à avoir des doutes quant à la qualité de la certification délivrée par les firmes d'audit surtout que ces dernières se montraient plus dépendantes aux activités de conseil qu'elles effectuent auprès de leurs clients. L'avènement des scandales financiers au cours du siècle suivant était une réponse claire à ces doutes.

La vague des crises et des scandales financiers qui est survenue aux Etats-Unis et en Europe au début du XXIème siècle a mis en question la qualité des services d'audit légal. Ces événements étaient la source d'une restructuration de la profession impliquant d'importantes évolutions législatives et règlementaires (Barlet et al., 2017). Ces réflexions sont apparues dans un premier temps aux Etats-Unis avec la promulgation de la loi Sarbanes Oxley (SOX) pour continuer en France notamment avec la Loi de Sécurité Financière (LSF). Ils ont pour finalité le renforcement du contrôle de la profession de l'audit légal pour garantir une meilleure qualité de ses prestations, et ce à travers la mise en place d'un système de supervision (Pochet, 2015). En se basant sur ce qui a été évoqué, nous pouvons dire que l'histoire témoigne d'une évolution incessante du rôle de l'audit légal au cours des années en vue de s'adapter au développement des besoins résultant de l'évolution continue des structures économiques. Nous supposons que cette évolution pourrait se poursuivre dans les années à venir pour satisfaire d'autres nouveaux besoins provenant des générations futures.

1.2 Audit : Extension du concept

Historiquement, « l'audit » trouve son origine dans les procédures de contrôle des comptes (Mikol, 1999). Progressivement, le concept s'est développé pour désigner, à l'heure actuelle, des missions différentes qui se distinguent entre elles selon plusieurs critères (Casta et Mikol, 1999).

Si on considère la position géographique de l'auditeur par rapport à l'audité comme critère de classement, il convient de distinguer deux types d'audit à savoir l'audit externe et l'audit interne. L'audit externe est un audit assuré par un expert n'appartenant pas à l'entité auditée contrairement à l'audit interne dont la mission est réalisée par un salarié de l'entité contrôlée (Casta et Mikol, 1999).

Une autre classification peut être envisagée si on tient compte du statut de l'auditeur ou bien de la cause du maintien de l'audit. Il convient de distinguer dans ce cas l'audit légal de l'audit contractuel (Kesimli, 2018). La mission d'audit légal répond à une obligation réglementaire alors que la mission d'audit contractuel est facultative ou le mandataire fixe librement les buts de son contrat avec l'auditeur selon ses propres besoins (Keller, Paugam et Astolfi, 2017).

Si on désigne la nature des objectifs assignés à la mission d'audit comme critère de classification, il est possible de distinguer l'audit légal visant à garantir l'image réelle des comptes, de l'audit opérationnel, ayant pour finalité l'amélioration des performances de l'entité et de l'audit de conformité dont l'objectif essentiel est de vérifier si l'entreprise respecte l'ensemble des règles auxquelles elle est soumise (réglementation, législation, normes, etc.) (Kesimli, 2018).

De divers autres types d'audit existent. Par exemple, selon les types des entités auditées, on peut trouver l'audit des entreprises publiques, l'audit des associations, l'audit des filiales, etc. (Eustache, 2004). Au sein de l'entité et selon le champ contrôlé, on peut parler d'audit des achats, audit des stocks, etc. (Mikol, 1999).

Les classifications présentées ci-dessus s'imbriquent les unes dans les autres. En effet, l'audit légal et l'audit contractuel sont des audits externes. Aussi, l'audit interne et l'audit contractuel peuvent correspondre à des audits comptables, des audits de conformité, des audits de performance, etc. (Keller et al, 2017).

Dans ce qui suit, les notions « audit » et « auditeur » feront référence à l'audit externe légal ou ce qu'on appelle également « le commissariat aux comptes » visant la certification des comptes comptables et financiers, qualifié du « seul vrai audit » par Mikol (1999, p. 15).

1.3 Audit légal : Définitions

Dans le champ de la pratique, plusieurs organismes et institutions ont tenté de définir la notion « d'audit légal ». En Algérie, l'article n° 23 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés déclare que la mission d'audit légal a pour finalité « de certifier que les comptes annuels sont réguliers¹ et sincères² et ils donnent une image fidèle³ des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ». Il précise que : « ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et de contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur ».

Partout dans le monde, les fondements de base et les principes généraux applicables à la mission d'audit légal ainsi que ses objectifs restent identiques (Herrbach, 2000). Aux Etats Unis, l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) propose une définition de la mission d'audit à travers sa finalité. Il stipule que « le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Il est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle des états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. Un audit réalisé conformément aux normes ISA et aux règles déontologiques applicables permet aux auditeurs de forger cette opinion » (IAASB, 2018a, p. 77).

Dans la littérature académique, ils sont nombreux les travaux de recherche qui discutent la définition du vocable « audit légal ». Selon Mikol (1999, p. 09), il s'agit d'un « examen critique

¹ Les comptes sont réguliers lorsqu'ils sont établis en conformité avec les règles comptables en vigueur. Selon Keller et al. (2017, p. 117) : « la régularité repose essentiellement sur le respect des règles comptables d'évaluation, de séparation des exercices, de classification et de présentation ».

² Les comptes sont sincères lorsque les règles comptables sont appliquées de bonne foi. Keller et al. (2017, p. 117) déclarent à propos de la sincérité qu'elle « repose sur la volonté de transcrire de façon exhaustive les opérations qui se sont réellement produites ou des actifs ou passifs qui existent ».

³ Les comptes représentent une image fidèle de l'entreprise lorsqu'ils sont réguliers et sincères (Keller et al., 2017).

destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié ». Michel et Michel (2015, p. 21) indiquent la même chose dans les termes suivants : l'audit légal réfère à « un examen des états financiers et extra-financiers de l'entreprise visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité, et leur aptitude à refléter une image fidèle de l'entreprise ».

Pour Brousseau (1993, p. 122, cité par Carassus et Gardès, 2005, p. 06), l'audit représente un mécanisme « destiné à contrôler la conformité des actions de chacun. Ce mécanisme a également pour fonction d'organiser une pression en cas de faute pour que le fautif modifie son comportement sous peine de rupture du contrat. Il constitue alors un mécanisme dissuasif ». Selon Benoit (2017, p. 61), il désigne une mission qui « vise à certifier la conformité de la présentation des états financiers aux normes comptables en vigueur. Sachant que les états financiers sont produits sous la responsabilité du dirigeant, les auditeurs doivent avoir la plus grande indépendance possible vis-à-vis des dirigeants de l'entreprise qu'ils auditent ». Il est aussi important de prendre en compte la définition présentée par Richard (2003, p. 120) pour qui la notion d'audit légal désigne un « contrôle indépendant de la représentation donnée par les dirigeants de la position financière de leur entreprise à un moment donné, de manière à constituer une base objective et sûre pour la prise de décision des investisseurs ».

A la lumière des définitions présentées ci-dessus, nous pouvons remarquer qu'elles s'accordent toutes sur le fait que le concept d'audit légal désigne une mission d'examen critique confié à un professionnel indépendant de l'entité contrôlée, ayant pour finalité de valider la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ses états financiers après avoir vérifié leur conformité par rapport à un référentiel comptable déterminé. La certification, qui est l'objectif de la mission d'audit, sert comme base de prise de décision pour toute partie ayant droit sur l'entreprise auditée.

1.4 Mission d'audit légal

L'auditeur exprime une opinion motivée sur la qualité des informations présentées dans les comptes d'une entité lorsqu'il constate que ces comptes traduisent une situation financière correspondant à la réalité, c'est-à-dire qu'ils sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice audité. Pour acquérir cette assurance, l'auditeur est tenu de suivre une démarche de vérification bien structurée et normalisée durant laquelle il rassemble des éléments de preuves sur lesquelles il s'appuie pour délivrer sa certification (Mikol, 2014).

Avant d'aborder en détail les différentes étapes que l'auditeur doit suivre, il est utile de présenter une synthèse de la mission dans son ensemble tout en expliquant les notions de base y afférentes.

1.4.1 Cadre générale de la mission et notions de base

L'établissement des comptes de l'entreprise en toute conformité avec les règles et principes comptables est supposé garantir leur régularité, sincérité et image fidèle. Seulement, le doute imprègne cette règle car il existe toujours un risque que « des anomalies significatives »⁴ sont présentes au niveau des comptes annuels établis. L'auditeur, à travers sa mission de contrôle et de vérification, est tenu de s'assurer que ce risque soit couvert (Berlet et al., 2017). Donc, il procède à divers contrôles en déployant un ensemble de « procédures d'évaluation des risques »⁵ en vue de vérifier si les comptes sont établis conformément à des critères de qualité appelés les « assertions comptables »⁶. Tout au long de sa mission, il doit rassembler des preuves d'audit nommées « éléments probants » sur lesquels il s'appuie pour fonder son « jugement » (Herrbach, 2000 ; Keller et al., 2017).

La finalité derrière cette mission n'est pas de valider que l'exhaustivité des comptes de l'entreprise soit correcte et délivrer l'assurance absolue que les comptes ne contiennent aucune anomalie, mais plutôt de vérifier que le cumul des anomalies détectées soit inférieur à « un seuil de signification »⁷. L'auditeur oriente sa mission essentiellement vers les zones comportant des risques d'anomalies significatives (Herrbach, 2000) d'où l'approche adoptée a tiré sa nomination « approche par les risques ».

⁴ Une anomalie provient soit d'une erreur (non intentionnelle) soit d'une fraude (intentionnelle). Elle est significative lorsqu'elle peut induire en erreur les utilisateurs des états financiers lors de leurs prises de décisions (IAASB, 2018a).

⁵ Ce sont des procédures d'audit que l'auditeur applique pour avoir une meilleure connaissance de l'entité et de son environnement lui permettant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers (IAASB, 2018a).

⁶ On compte six (06) assertions : exhaustivité, réalité, séparation des exercices, évaluation, classification et présentation (Herrbach, 2000, p. 23).

⁷ C'est « un montant au-delà duquel une anomalie est significative et peut influencer le jugement et les décisions fondés sur les comptes » (keller et al., 2017, p. 117).

1.4.2 Déroulement de la mission d'audit

Généralement, l'auditeur exerce sa mission en trois phases essentielles : la prise de connaissance et la planification de la mission, l'appréciation du système de contrôle interne et la révision des comptes. A l'issue des résultats obtenus, il exprime une opinion dans un rapport d'audit.

1.4.2.1 Prise de connaissance et planification de la mission d'audit

Logiquement, l'étape de prise de connaissance de l'entité commence bien avant l'acceptation de la mission. Préalablement à la signature du mandat, l'auditeur collecte les informations nécessaires sur l'entité en question afin d'examiner sa capacité à exercer ou non cette mission en matière de compétence et d'indépendance (Lejeune et Emmerich, 2007). Après sa nomination, il devra enrichir ses connaissances sur l'entité et son environnement pour pouvoir délimiter les zones des risques d'anomalies significatives et planifier son audit (Keller et al., 2017). Elles seront, par la suite, actualisées et complétées tout au long de la mission selon le besoin (Obert, 2018).

L'acquisition de connaissances générales porte sur divers aspects. Par rapport à l'environnement de l'entité, l'auditeur est tenu de comprendre son secteur d'activité, la réglementation régissant son activité, le référentiel comptable appliqué, etc. En ce qui concerne l'entité, l'auditeur doit se familiariser avec sa structure interne, ses finalités, sa stratégie, son système de contrôle interne, etc. (IAASB, 2018a).

Pour arriver à constituer sa base de données, l'auditeur fait appel à « des procédures d'évaluation des risques » ; il s'adresse à l'équipe dirigeante de l'entreprise ainsi que toute autre partie de l'entité pouvant l'aider à obtenir les informations nécessaires. Il met également en place des procédures analytiques et effectue des enquêtes et des observations physiques (IAASB, 2018a).

Ayant acquis une connaissance suffisante sur l'entreprise et son environnement, l'auditeur peut désormais identifier les domaines, les cycles, les zones et les systèmes significatifs et ce en fonction « du seuil de signification » (Keller et al., 2017). A partir de ce dernier, l'auditeur détermine « un seuil de planification »⁸ pour l'aider à planifier et à programmer l'exécution de terrain. A ce fait, il élabore un plan de mission qui détermine la stratégie générale de la mission

⁸ Il peut représenter un pourcentage du seuil de signification (Keller et al., 2017).

accompagnée du programme de travail permettant de l'exécuter. Ce dernier précise la nature, le calendrier et l'étendue des travaux de contrôle à engager pour faire face aux risques relevés (IAASB, 2018a).

Après l'étape de prise de connaissance et de planification, l'auditeur passe à l'exécution de terrain.

1.4.2.2 Appréciation du système de contrôle interne

Dans la mesure où le contrôle interne est conçu de manière à prévenir, détecter et corriger en temps convenable les anomalies pouvant impacter la qualité de l'information financière produite, il est important que l'auditeur apprécie la qualité de ce système. Pour évaluer son efficacité, l'auditeur mobilise les « tests de procédures » suivants (Keller et al., 2017) :

- **Test de cheminement** : Dans un test de cheminement, l'auditeur suit le flux des opérations significatives dans le système d'information depuis leurs enregistrements jusqu'à leurs diffusions. Ceci lui permet d'obtenir un rapport détaillé des opérations, des documents appropriés et des contrôles mis en œuvre. A travers ce test, il vise à acquérir une compréhension sur la conception et le fonctionnement des éléments du système de contrôle interne ;
- **Test de conformité** : il consiste à vérifier la bonne application des procédures de contrôle interne pour l'ensemble des opérations significatives ;
- **Tests de permanence** : il a pour finalité de vérifier l'application permanente des procédures de contrôle interne.

Dès lors, en fonction des points forts et des points faibles relevés sur le système faisant l'objet de vérification, l'auditeur peut programmer l'étendue des contrôles à effectuer sur les comptes dans la prochaine phase. Plus le système de contrôle interne représente des défaillances importantes, plus les contrôles appliqués sur les comptes seront renforcés (Keller et al., 2017).

1.4.2.3 Contrôle des comptes

La phase de révision des comptes est la dernière où l'auditeur est tenu d'effectuer des contrôles substantifs afin de valider les assertions au niveau des comptes (Obert, 2018). Selon Keller et al., 2017, ces contrôles incluent :

- **Tests de détail** : ce sont des contrôles détaillés effectués sur les opérations, les soldes des comptes et les informations présentées dans l'annexe ;
- **Procédures analytiques** : ce sont des techniques d'analyse des informations tel que l'analyse des variations, etc.

Une fois les contrôles nécessaires sont appliqués, l'auditeur rédige un rapport d'audit où il forge une opinion qu'il justifie par les éléments de preuves collectés. En fonction du niveau d'assurance fourni, le jugement exprimé peut prendre une forme positive ou négative (Obert, 2018).

1.4.2.4 Achèvement de la mission et rédaction du rapport d'audit

Après un examen détaillé des comptes, l'auditeur finalise sa mission d'audit par l'émission d'un rapport dans lequel il présente une des trois conclusions suivantes (Herrbach, 2000 ; Keller et al., 2017) :

- **Une certification sans réserve** : l'auditeur formule une certification sans réserve lorsqu'il affirme l'absence d'irrégularités impactant l'image réelle des comptes annuels de l'entité auditée ;
- **Une certification avec réserve** : celle-ci s'exprime dans deux cas. Dans le cas de désaccord (lorsque l'auditeur a détecté des anomalies lors de son audit qui n'ont pas fait l'objet de rectification) et dans le cas de limitation (lorsque l'auditeur trouve des difficultés à réaliser les tests de contrôle indispensables pour exprimer son jugement sur les comptes) à condition que l'impact sur les comptes soit bien déterminé et que l'expression de la certification avec réserve soit pertinente pour toute prise de décision.
- **Un refus de certification** : l'auditeur refuse de certifier dans les cas de désaccord ou de limitation quand l'impact des irrégularités sur les comptes ne peut être bien cerné et que l'expression de la réserve est insuffisante pour la prise de décision.

Tout au long de sa mission, l'auditeur fait face à un risque appelé le « risque d'audit ». Conformément aux dispositions du paragraphe 13-c de la norme ISA 200 : « le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives ». Ce risque est combinaison de trois types de risques. Il se mesure mathématiquement selon l'équation suivante (Obert, 2018, p. 536) :

« Risque d'audit = Risque inhérent * Risque lié au contrôle interne * Risque de non détection »

- **Le risque inhérent** : c'est le risque d'existence d'anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise en l'absence de toute mesure de maîtrise (système de contrôle interne). Ce risque est lié à la nature de l'entité auditée et aux particularités et caractéristiques de son environnement. ;
- **Risque lié au contrôle interne** : Ce risque est encouru lorsque le système de contrôle interne mis en place par l'entité est défaillant. Cela veut dire qu'il soit incapable de prévenir, détecter et/ou corriger les erreurs significatives dans les états financiers ;
- **Le risque de non-détection** : il s'agit du risque que l'auditeur n'arrive pas à détecter une anomalie significative existante au niveau des comptes. Ce risque est encouru lorsque l'auditeur choisit et met en œuvre des procédures de contrôle inadéquates voire inefficaces.

Durant sa mission, l'auditeur essaye de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment acceptable pour obtenir l'assurance recherchée pour la certification des comptes. Pour atteindre cet objectif, il procède à l'évaluation du risque d'anomalies significatives (le risque inhérent * le risque lié au contrôle interne). Lorsque ce dernier est évalué élevé, l'auditeur renforce ses contrôles pour limiter le risque de non détection et, par conséquent, le risque d'audit (Keller et al., 2017).

1.5 Evolution du rôle de l'audit légal

Au départ, l'audit légal était une pratique pure visant le contrôle de l'exactitude des comptes. Le besoin de construire une théorie spécifique à l'audit ne s'est fait ressentir qu'au début du XXe siècle. Depuis cette période, deux voies de recherche se sont apparues. La première est normative intéressée par l'étude des méthodes et des outils de l'audit tandis que la deuxième est basée sur les études empiriques et expérimentales et orientée principalement vers l'étude de la modélisation du marché de l'audit. Ce deuxième courant de recherche s'est développé grâce à la théorie de la gouvernance d'entreprise qui a trouvé dans l'audit légal le palliatif à ses dysfonctionnements (Casta et Mikol, 1999 ; Chihi, 2014 ; Gaddour, 2016).

1.5.1 Vers une théorie de l'audit légal

Bien que son apparition remonte à l'époque antique, le contrôle des comptes n'a commencé à faire l'objet des recherches qu'au début des années 1900. En l'absence d'un cadre théorique spécifique à l'audit, plusieurs auditeurs chercheurs tels que Mautz, Sharaf, Silvos, Newmann et Carmichael ont tenté de présenter des propositions (Krogstad, 1977). Ces tentatives de

théorisation marquent la constitution de la première tendance de recherche en audit s'inscrivant dans une perspective normative. Principalement intéressé par la démarche et les moyens déployés en audit, ce courant de recherche, dont les études sont pour la plupart nord-américaines, publie fréquemment ses travaux scientifiques dans le « Auditing : Journal of Practice and Theory » (Casta et Mikol, 1999).

Les années 1970 marquent l'apparition d'une deuxième tendance de recherche en faisant appel à de nouvelles approches empiriques ou expérimentales. Ce nouveau courant de recherche, visant à examiner la conception du marché de l'audit, a pour finalité l'explication des phénomènes observés (croissance externe, effet de réputation, etc.) ou l'étude du comportement de l'auditeur (indépendance, responsabilité, etc.). Ses travaux de recherche ont été publiés principalement dans le « Journal of Accounting and Economics » (Casta et Mikol, 1999).

En principe, ce courant de recherche a émergé suite au développement de la théorie de la gouvernance d'entreprise (Gaddour, 2016). C'est l'émergence de la théorie de l'agence en particulier qui a fait augmenter l'intérêt porté aux travaux de vérification des comptes. Ce dernier est d'une importance cruciale parce qu'il contribue à améliorer la performance de l'entreprise (Chihi, 2014). Le contrat d'agence qui se caractérise par la présence de conflits d'intérêts entre l'investisseur et son manager présente l'auditeur comme clé de résolution de ces problèmes (Casta et Mikol, 1999). Depuis, les études empiriques et expérimentales s'amplifient pour traiter différentes problématiques en matière de l'audit tels que la relation auditeur-audit, la concentration des cabinets, le marché de l'audit, l'efficacité de la réglementation (Chihi, 2014), la qualité de l'audit, etc.

1.5.2 Contribution de l'audit légal dans la concrétisation de la notion de gouvernance d'entreprise à la lumière des différentes théories

L'audit légal est un mécanisme de gouvernance d'entreprise qui, à travers ses travaux de contrôle, contribue à réguler les relations de l'entreprise avec son environnement, et ce, en crédibilisant le signal informationnel vis-à-vis de toute partie en situation d'asymétrie informationnelle (Gaddour, 2016).

1.5.2.1 L'audit légal en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise

La problématique de la gouvernance d'entreprise est apparue lors de l'émergence de la firme managériale. Cette nouvelle conception de la firme qui dissocie la propriété de la gestion a conduit à une extorsion de la propriété des actionnaires par les dirigeants (Charreaux, 2004). Ces problèmes de spoliation, résultat de l'inefficacité des systèmes de contrôle des dirigeants, trouvent leurs solutions dans les réflexions de la gouvernance d'entreprise. Cette dernière a pour finalité la détermination « des règles du jeu managérial » (Charreaux, 2004, p. 01), autrement dit, elle vise la protection des intérêts des actionnaires contre l'opportunisme des dirigeants par la mise en place d'un ensemble de dispositifs internes et externes par rapport à l'entreprise faisant de cette dernière une forme efficace en matière de contrôle des dirigeants (Charreaux, 1996). A ce propos, Charreaux (1996, p. 03) stipule que « le gouvernement d'entreprise est l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ».

La théorie positive de l'agence fut la première théorie à évoquer l'audit légal comme un mécanisme de gouvernance des entreprises (Chihi, 2014). En exprimant une opinion sur la qualité de l'information produite par l'équipe dirigeante, il incite cette dernière à se comporter conformément à la volonté des propriétaires tout en s'occupant de leurs attentes. Donc, il constitue, dans ce sens, un mécanisme de surveillance et de discipline des dirigeants (Carassus et Gardès, 2005).

Toutefois, cette perspective d'agence, fondée sur une approche shareholder, a été largement critiquée dans la mesure où elle propose une vision restreinte du rôle de l'audit légal où les actionnaires sont les seuls bénéficiaires de ses services (Chihi, 2014). La logique stakeholder, dont l'intérêt a été porté sur d'autres acteurs économiques a fait augmenter le nombre des destinataires des services d'audit légal pour en inclure d'autres (Chihi, 2014). Dans ce contexte, son rôle consiste à protéger les droits de toutes les parties prenantes de l'entreprise tout en leur signalant la qualité de l'information financière dont ils ont besoin (Carassus et Gardès, 2005).

1.5.2.2 L’audit légal : Un palliatif aux dysfonctionnements constatés dans la gouvernance d’entreprise

L’approche disciplinaire de la gouvernance d’entreprise accorde à l’audit légal deux rôles essentiels : d’un point de vue actionnarial, il a pour vocation le contrôle et la surveillance des dirigeants au profit des actionnaires. La conception partenariale, quant à elle, lui accorde un rôle de signal de la qualité de l’information financière communiquée à l’ensemble des stakeholders (Chatelin et El Kaddouri, 2017).

1.5.2.2.1 L’audit légal : Un mécanisme de surveillance des dirigeants selon l’approche actionnariale

La relation actionnaire-dirigeant qui a suscité l’intérêt de Berle et Means (1932) a été modélisée, par Jensen et Meckling (1976, p. 310), sous forme d’une relation d’agence définie, par ces derniers, comme étant : « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l’agent) pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l’agent d’un certain pouvoir décisionnel ».

La théorie de l’agence accorde à la firme une modélisation simpliste centralisée autour de deux principaux acteurs, d’une part, l’actionnaire, -appelé principal ou mandant-, et d’autre part, le dirigeant –son agent mandataire-. Dans ce modèle actionnariale, la propriété des actionnaires est gérée par le manager censé investir tous ses talents managériaux pour maximiser sa valeur (Charreaux, 2004). De par sa nature, cette relation d’agence se caractérise par une opposition des intérêts des deux parties. En effet, le dirigeant possède une fonction d’utilité complètement différente à celle de l’actionnaire, il est plus enclin à œuvrer pour répondre à ses propres besoins au détriment de ceux de son mandant (Jensen et Meckling, 1976).

Les problèmes d’agence sont liés à la présence associée des deux éléments : la divergence des intérêts et le déséquilibre dans la distribution de l’information entre le propriétaire et son dirigeant mandataire. Chymis, Nikolaou et Evangelinos (2013) stipulent que l’asymétrie de l’information pose un problème tant que le comportement des agents est opportuniste. En effet, lorsque l’information est parfaitement symétrique, en d’autres termes, lorsque l’actionnaire est au courant des actions du dirigeant et de l’information que ce dernier détient, il pourra facilement évaluer et apprécier la qualité de la gestion de l’entreprise et, par conséquent, détecter toute éventuelle déviation des objectifs assignés. De la même manière, lorsque les

intérêts sont identiques, l'asymétrie d'information ne pourra avoir aucun effet car l'agent agira en consentement avec son principal (Carassus et Gardès, 2005).

De par la nature de son travail, le manager, chargé de la gestion quotidienne des activités de l'entreprise, est toujours en contact direct et réel avec ces activités ce qui lui permet de se doter d'une information plus riche sur leur fonctionnement que le propriétaire (Herrbach, 2000). Cet avantage informationnel lui accorde un espace discrétionnaire lui permettant d'adopter des actions opportunistes et à faire détourner une partie de la propriété des actionnaires pour en tirer satisfaction (Jensen et Meckling, 1976). L'établissement des états financiers constitue un moyen de contrôle du dirigeant dans la mesure où ils représentent ce que détient ce dernier comme information financière. Mais, il se trouve que le dirigeant est le préparateur de ces états. Et de ce fait, il peut présenter des informations incorrectes dans les états dans l'optique de présenter une image de la performance de l'entreprise propice à ses intérêts (Benoit, 2017). Dans ce cas, d'autres systèmes d'incitation et de contrôle des dirigeants doivent être mis en place par les actionnaires s'ils désirent s'assurer du bon déroulement des contrats et limiter les pertes. Les dirigeants, à leurs tours, doivent supporter des coûts en vue de mettre les actionnaires en situation de confiance et défendre leur position au sein de l'entreprise. Selon Jensen et Meckling (1976), ces techniques de contrôle engendrent des coûts d'agence qui peuvent prendre trois formes :

- **Des dépenses de surveillance (the monitory expenditures)** : elles renvoient aux dépenses engagées par les actionnaires pour limiter les comportements opportunistes des dirigeants ;
- **Des dépenses de dédouanement (the bonding expenditures)** : il s'agit des dépenses encourues par les dirigeants pour prouver aux actionnaires qu'ils œuvrent pour leurs intérêts ;
- **La perte résiduelle (the residual loss)** : elle correspond à la perte occasionnée par la divergence d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants en la présence des systèmes de surveillance et de dédouanement.

L'audit légal, comme évoqué précédemment, constitue un mécanisme déployé par la gouvernance d'entreprise dans le but de réguler la relation des actionnaires avec leur dirigeant. En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, il contribue à réduire l'asymétrie de l'information tout en rassurant les actionnaires de la qualité des informations qui leurs sont transmises par le dirigeant (Keller et al., 2017). Par la même occasion, il favorise la réduction des coûts d'agence ; en réduisant l'asymétrie de l'information, il limite les pertes

résiduelles. De plus, il allège les dépenses de surveillance et les dépenses de dédouanement, en étant à la fois une dépense de contrôle du dirigeant supportée par les actionnaires, de même, le dirigeant l'utilise, à son tour, pour se dédouaner tout en transmettant aux propriétaires des informations de qualité c'est-à-dire des informations attestées par un professionnel indépendant (Jensen et Meckling, 1976).

La création de l'audit légal s'inscrit dans une perspective économique, c'est-à-dire, empêcher la spoliation des richesses des actionnaires par les dirigeants (Casta et Mikol, 1999). Cependant, ce rôle dévolu à l'audit, dans une optique d'agence, est restreint du fait qu'il ignore de répondre aux besoins des autres parties prenantes de l'entreprise en matière de la qualité des informations communiquées. L'approche partenariale, par contre, lui accorde un rôle plus développé qui sert comme levier de réduction de l'asymétrie de l'information et un moyen d'aide à la prise de décision pour toute partie détenant une créance légitime sur l'entreprise (Carassus et Gardès, 2005). Ceci confirme la logique de Freeman (1984, p. 46, cité par Chihi, 2014, p. 44) qui déclare que la certification des comptes est au service de tout « individu ou groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation ».

1.5.2.2.2 L'audit légal : Un mécanisme de signal au service des parties prenantes de l'entreprise selon l'approche partenariale

Dans une économie de l'information, cette dernière est de nature imparfaite car l'ensemble des acteurs économiques ne partagent pas la même structure de l'information (Garcia, 1986).

Les investisseurs potentiels et les dirigeants des entreprises, dans le marché financier, ne partagent pas la même quantité et/ou qualité de l'information. En fait, les managers savent davantage sur la qualité du management de l'entreprise que les investisseurs potentiels (Varici, 2013). Pour être capable de prendre leurs décisions, les investisseurs doivent avoir accès à une information exhaustive et fiable sur la santé financière de l'entreprise dans laquelle ils veulent investir (Chymis et al., 2013). Mais, il est fort probable que l'information devant être transmise par les dirigeants soit incorrecte. Ceci peut induire les investisseurs en erreur en les empêchant à réaliser l'acquisition des titres opportunistes ou, dans les pires des cas, les pousser à effectuer des choix mauvais voire trop risqués (Chihi, 2014 ; Varici, 2013). Pour assurer le bon déroulement de la transaction et réduire les risques associés, l'audit légal intervient pour témoigner de la régularité, la sincérité et la capacité de l'information transmise à refléter une image réelle de l'entreprise (Abad, 2017). De ce fait, l'audit légal représente un mécanisme de

signal des bonnes et des mauvaises entreprises en transmettant un jugement sur la qualité de leurs informations comptables et financières publiées pour tout investisseur potentiel en situation d'asymétrie de l'information (Gaddour, 2016).

L'opinion exprimée par l'auditeur légal reflète l'état de santé financière de l'entreprise ce qui représente pour les salariés une source d'information permettant de les rassurer quant à la stabilité de leur poste de travail dans l'entreprise. Le rapport d'audit aide également les clients et les fournisseurs pour décider de l'établissement d'un contrat avec l'entreprise en question ; avant d'établir un contrat avec l'entreprise, le fournisseur devra vérifier qu'elle soit solvable. Le client, quant à lui, devra être rassuré de la permanence de ses prestations (Ebondo Wa Mandzila, 2004).

L'audit légal se porte aussi garant de la protection de l'intérêt général du grand public. L'état impose régulièrement un impôt sur les résultats de l'entreprise. Le dirigeant peut faire recours à un maquillage des comptes du résultat pour minimiser ce dernier. L'auditeur légal donne, dans ce cas, une assurance que les résultat comptable et fiscal sont réels (Ebondo Wa Mandzila, 2004).

L'audit légal n'est pas toujours utilisé à l'encontre des dirigeants. Un dirigeant honnête considère le jugement porté par l'auditeur légal comme une base de référence pour s'évaluer, apprécier la qualité de sa gestion, vérifier l'exactitude des résultats obtenus, prendre les décisions appropriées et organiser, par la même occasion, sa stratégie de communication à l'intérieur de l'entreprise comme à l'extérieur (Ebondo Wa Mandzila, 2004).

Cette première section avait pour intérêt de présenter le cadre conceptuel et théorique lié au domaine de l'audit légal. Le premier point a porté sur l'exposition d'un bref aperçu historique sur son origine et sur l'émergence de son rôle au sein de l'entreprise, de sa méthodologie et des outils déployés. Le deuxième point a expliqué l'élargissement du concept d'audit vers d'autres domaines autre que la vérification des comptes. Le troisième point a été consacré à la présentation d'un nombre de définitions de la notion d'audit légal présenté dans la littérature académique et professionnelle. Quant au quatrième point, il avait pour vocation de décrire la démarche que doit suivre l'auditeur pour arriver à émettre un jugement sur la crédibilité des états financiers et de clarifier en même temps certains concepts pour une meilleure compréhension de cette démarche. Le cinquième et le dernier point a abordé l'audit légal en

Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements théoriques et conceptuels _____

tant que thématique de recherche. Il a d'abord exposé les vagues de recherche qui ont été construites autour de l'audit pour procéder par la suite à une démonstration de son rôle dans la gouvernance d'entreprise. Dans ce contexte, la littérature montre son rôle crucial en tant que mécanisme de surveillance et de signal au profit du marché.

Section 2 : Qualité de l'audit légal : Concepts et voies de recherches

Cette deuxième section a pour vocation d'exposer le champ conceptuel et théorique lié à la notion de « qualité de l'audit légal » ainsi que les tendances de recherche se rapportant à l'évaluation et à l'appréciation de cette qualité. Ceci nous aidera à choisir une position par rapport aux travaux de recherche menés sur la qualité de l'audit légal que nous allons adopter au cours de cette thèse comme base de la recherche.

Au début, nous exposerons la définition de la qualité de l'audit légal telle que présentée par l'approche classique ainsi que les critères de mesure traditionnels de cette qualité que sont la compétence et l'indépendance (§ 2.1). Ensuite, nous procéderons à une analyse critique des indicateurs de mesure classiques tout en exposant leurs limites conceptuelles et empiriques (§ 2.2). Enfin, le dernier point sera consacré à l'exposition de certaines classifications des études de recherche se rapportant à la mesure de la qualité de l'audit légal que nous jugeons pertinentes pour orienter notre recherche (§ 2.3).

2.1. Qualité de l'audit légal : Définition et critères de mesure classiques

La notion de « qualité » en audit légal a fait couler beaucoup d'encre par la communauté des chercheurs en la matière. Cette dernière essaye depuis longtemps de discuter ses fondements théoriques sans pour autant arriver à un consensus. Le débat reste toujours ouvert tant sur sa définition que sur sa mesurabilité. En économie, de nombreuses activités disposent des indicateurs mesurant avec précision et objectivité la qualité de leurs pratiques et prestations. Par contre, la qualité en audit légal fait l'objet d'un ensemble de critères de mesure qui ne sont pas définis de manière claire et précise, ce qui met en doute leur fiabilité et, en conséquence, l'exactitude des résultats obtenus (Herrbach, 1999).

Aux termes de Manita et Pigé (2006, p. 03), « l'appréciation ou la mesure de cette qualité est problématique » car on ne peut pas observer clairement les résultats de l'audit pour qu'on puisse les évaluer. Ceci est dû au fait que le processus de certification est très compliqué et invisible. C'est une sorte de boîte noire dont les utilisateurs des comptes annuels certifiés ne savent que sommairement ce qui se passe à l'intérieur. De plus, le rapport d'audit, qui contient le compte rendu des résultats des travaux de vérification se caractérise par un contenu informatif pauvre et, de ce fait, ne comble pas les attentes des stakeholders en matière d'aide à la prise de décision (Manita et Pigé, 2006). D'ailleurs, les seules situations où des discours négatifs peuvent s'offrir sur la qualité de l'audit sont les moments de crises et des scandales financiers (Manita, 2009).

Face à la difficulté de mesure directe de la qualité de l'audit légal via le processus de vérification, l'issue était de recourir vers des indicateurs de mesure indirectes.

2.1.1. Définition de la qualité de l'audit légal

Le International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) déclare qu'il n'existe aucune définition consensuelle pour la notion de la « qualité de l'audit légal » (IAASB, 2018b). Ceci s'explique par la complexité du terme en question (IAASB, 2014).

En effet, chaque partie prenante de l'entreprise possède une vision distincte de cette qualité. Certaines parties prenantes qualifient qu'un audit est de bonne qualité lorsqu'ils constatent l'absence d'erreurs matérielles dans les états financiers. Les auditeurs, quant à eux, parlent d'un audit de haute qualité lorsque l'exhaustivité des procédures d'audit exigées par le cabinet d'audit sont appliquées. Les autorités de régulation la définissent comme étant le degré de conformité des audits aux normes de la profession (Suyanto, 2014). A ce propos, Hottegindre et Lesage (2009) déclarent que l'application des normes professionnelles d'audit ainsi que le code de déontologie de la profession à la lettre est la condition pour aboutir à un service d'audit de qualité. Par rapport au grand public, c'est l'absence de problèmes et crises économiques qui reflète la bonne qualité des travaux de vérification (Suyanto, 2014).

Parmi les définitions qui ont connu une large diffusion et une forte adoption par l'ensemble des chercheurs en la matière est la définition présentée par DeAngelo (1981, p. 186) qui stipule que « la qualité des services d'audit est définie comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément (a) découvrir une anomalie dans le système comptable de l'entreprise cliente et (b) révéler cette anomalie ». Cette définition classique donne une conception bidimensionnelle à la notion de « qualité de l'audit légal » ; La première dimension s'agit de la compétence de l'auditeur correspondant à sa capacité de détection des anomalies tant que la deuxième fait référence à son indépendance renvoyant à sa capacité de les communiquer.

A partir de cette définition, les partisans de l'approche classique ont fait ressortir une liste de variables permettant de mesurer le niveau de compétence et d'indépendance établies sur la base des caractéristiques intrinsèques de ces dernières (Hazgui et al., 2010) notamment, la réputation et la taille du cabinet, les honoraires d'audit versés, etc. (Manita et Chemangui, 2007).

Ce choix d'extrapolation de la qualité de l'audit légal par des indicateurs de mesure indirects est motivé par un ensemble d'arguments qui tournent autour du processus d'audit. En effet, le

processus d'audit est un processus opaque mené à vase clos qui est invisible par l'ensemble des parties prenantes. De plus, il est difficile de maintenir l'évaluation sur la base des pratiques de contrôle déjà effectués (Manita et Chemangui, 2007).

La méthode indirecte, bien qu'elle se trouvait en position d'excellence pour répondre au besoin imminent d'évaluation de la qualité de l'audit légal en raison de sa simplicité par rapport à la méthode directe, elle faisait l'objet de sérieuses défaillances mettant en péril les résultats obtenus. Ses inaptitudes ont été confirmées par la vague de scandales financiers qui a éclaboussé le monde des affaires et a terni l'image de la profession d'audit légal durant les années 2000 (Lahbari, 2009).

Avant d'exposer en détail les limites conceptuelles et empiriques dont l'approche traditionnelle fait l'objet, il est nécessaire de définir les deux paramètres sur lesquels elle est fondée que sont la compétence et l'indépendance car, selon Chemangui (2005, p. 6), ils « restent des préalables fondamentaux de la qualité du résultat de l'audit ».

2.1.2. Critères de mesure classiques de la qualité de l'audit légal

La méthode classique d'évaluation de la qualité de l'audit légal consiste à considérer le niveau de compétence et d'indépendance de l'auditeur.

2.1.2.1. La compétence de l'auditeur

La notion de « compétence » a bien gagné sa place dans le champ de la littérature. Elle a envahi l'esprit d'un certain nombre considéré de chercheurs dans plusieurs domaines de la recherche scientifique comme la sociologie, l'économie et la gestion. Bien que c'est un concept polysémique, ceci n'a pas empêché de se faire dégager une définition consensuelle partagée entre l'ensemble des chercheurs. Dans ce sens, Deflix et Dietrich (2007, p. 119) postulent que la compétence est considérée comme « des combinaisons de ressources qui rendent 'capable de', dans un contexte donné ». Cette déclaration est confirmée par Noel Lemaitre et Krohmer (2010, p. 07) qui disent que le terme 'compétence' désigne « ce que l'individu met en œuvre pour parvenir à une décision juste dans la mesure où la compétence désigne une combinaison de ressources en vue de faire face à une situation donnée ».

Les définitions de la notion « compétence » sont multiples, les classifications également. Selon Deflix et Dietrich (2007), quatre types de compétences peuvent être repérés :

- **Les compétences requises** : Ce sont les compétences qu'un individu doit détenir pour pouvoir occuper un poste ;
- **Les compétences mobilisées** : Il s'agit des compétences réellement mises en pratique par un individu dans le cadre de son emploi ;
- **Les compétences détenues** : Ce sont les compétences acquises mais non encore mobilisées dans leur totalité ;
- **Les compétences potentielles** : Ce sont les compétences qu'un individu peut développer s'il investit dans ses potentiels.

Il y'a lieu aussi de distinguer entre (Noel et Krohmer, 2009) :

- **Les « hard competencies »** : Elles sont constituées du savoir et du savoir-faire ;
- **Les « soft competencies »** : Elles représentent le savoir être.

Pour de longues années, la compétence de l'auditeur faisait référence à des capacités purement techniques. Parmi ces capacités, on peut mentionner (Hentati-Klila et Affes, 2013 ; Cerruti et Richard, 2008) : l'expertise, les expériences cumulées dans le temps, la maîtrise de la démarche d'audit, etc. Flint (1988), quant à lui, suppose que l'auditeur est compétent lorsqu'il possède « des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier » (Richard et Reix, 2002, p. 154). Néanmoins, le technicisme, déclaré comme insuffisant pour accomplir une mission d'audit de qualité, doit être complété par d'autres qualités comportementales et cognitives de l'auditeur. Donc, pour qu'il soit compétent, l'auditeur doit se doter d'un niveau de technicité précis tout en essayant de donner un sens éthique et social à sa mission au service d'une opinion de qualité (Hentati-Klila et Affes, 2013).

Richard et Reix (2002, p. 156) déclarent que « le processus d'audit est fondamentalement relationnel ». La capacité à construire des liens relationnels avec l'équipe dirigeante de l'entreprise constitue une compétence fondamentale sur laquelle l'auditeur doit travailler s'il souhaite être efficace. Il semble, d'après Richard (2006), que le développement d'une relation de pairs entre l'auditeur et les membres dirigeants de l'entreprise contrôlée est primordial car cette relation, qui est à la fois personnelle et professionnelle, est la source d'une confiance hybride (personnelle et professionnelle) et réciproque permettant un échange informationnel satisfaisant et nécessaire à la conduite d'une mission d'audit de qualité. Maintenir de bonnes relations avec les membres de l'équipe d'audit n'en est pas moins importante (Richard, 2002 ;

Herrbach, 1999) car ces relations interindividuelles offrent un environnement de travail productif et moins stressant.

En plus des facteurs techniques et relationnels, la compétence englobe d'autres facteurs cognitifs. Aux termes de Humphery (1997, p. 04, cité par Richard et Reix, 2002, p. 154), l'audit est « un processus de jugement ». Fortin et Martel (1997, cités par Hentati-Klila et Affes, 2013, p. 07) déclare que : « la compétence éthique repose sur la capacité et les attitudes de l'auditeur à rendre des jugements moraux ». Cette qualité morale se base sur un ensemble de valeurs disposées par l'auditeur lui permettant de résoudre raisonnablement les dilemmes éthiques rencontrés lors de ses missions (Hentati-Klila et Affes, 2013). Noel Lemaitre et Krohmer (2009, p. 06) l'exposent comme étant « la capacité à reconnaître l'existence d'un dilemme éthique et à appliquer les normes et les principes adéquats pour trouver un accord juste entre toutes les parties concernées ». Cependant, l'auditeur peut les « transgresser s'il estime que ces règles s'opposent aux principes qu'il reconnaît » (Noel Lemaitre et Krohmer, 2009, p. 07). Cela veut dire que l'auditeur compétent « n'est pas celui qui applique automatiquement les règles et les procédures en vigueur mais au contraire celui qui sait reconnaître les situations singulières justifiant de déroger à ces règles ou d'inventer de nouvelles » (Noel Lemaitre et Krohmer, 2010, p. 07).

Le travail de certification est réalisé sur le terrain par des auditeurs ou par des équipes d'auditeurs. La complexité et la charge de travail nécessite une division des tâches entre un ensemble de collaborateurs qui ne doivent pas être forcément des commissaires aux comptes. Le commissaire aux comptes, en tant que responsable du cabinet et le seul signataire du rapport d'audit, doit s'assurer que ses salariés soient compétents (Charpateau, 2011). Dans ce contexte, il faut noter que le concept de compétence doit se situer à trois niveaux. En plus de la compétence de l'auditeur en tant qu'individu, la compétence du cabinet d'audit et la compétence de l'équipe auditrice opérant dans l'entreprise contrôlée doivent être prise en considération (Manita et Chemangui, 2007).

2.1.2.2.L'indépendance de l'auditeur

La question de l'indépendance de l'auditeur a toujours gagné d'importance puisqu'elle représente un gage de confiance par rapport aux travaux de certification pour l'ensemble des utilisateurs des états financiers (Richard, 2003). Cette notion est perçue par DeAngelo (1981, p. 186) comme « la probabilité conditionnelle de rapporter une infraction découverte » dans les documents comptables de l'audit. Sirois, Marmousez et Simunic (2016, p. 114) les considèrent

comme étant un « état d'esprit que l'auditeur doit atteindre (indépendance réelle) et démontrer (indépendance perçue) ».

A propos de l'indépendance réelle, Richard (2003, p. 120) dévoile qu'elle correspond « au processus mental de l'auditeur, à son attitude d'impartialité et d'objectivité ». D'après Prat dit Hauret (2002, p. 01), elle se comprend comme « l'attitude qui garantit que seules les considérations en rapport avec la mission sont prises en compte au moment de la prise de décision ». Par conséquent, l'auditeur doit s'opposer aux « pressions d'intérêts conflictuels » qui, selon Ben Saad et Lesage (2009, p. 04), ne peuvent être affrontés que si l'auditeur est doté d'un haut niveau de sensibilité éthique. De son côté, Richard (2003) souligne que pour être indépendant, l'auditeur doit assurer une bonne allocation de l'information financière sans s'immiscer dans les actes de gestion. Par rapport aux types d'acteurs pouvant exercer une pression sur le contrôleur légal, l'indépendance réelle prend deux formes (Charpateau, 2011) :

- **L'indépendance réelle interne** : quand l'influence provient des pairs de la profession ;
- **L'indépendance réelle externe** : quand l'influence provient du marché financier.

L'indépendance d'apparence se réfère au « niveau d'indépendance tel qu'il apparaît aux utilisateurs des états financiers » (Ben Saad et Lesage, 2009, p. 03). Ce degré d'indépendance s'analyse à partir de la nature des liens que construit l'auditeur avec son audité. L'auditeur doit se mettre à distance des conflits d'intérêt qui peuvent ternir l'image de son opinion face au grand public. Afin de la protéger, cette image publique d'indépendance est encadrée par les normes de la profession par le biais d'un ensemble d'interdictions de nature financières (par exemple : il est interdit d'octroyer des prêts auprès de l'entité contrôlée) et organisationnelles (par exemple : ne pas accepter un mandat d'une entreprise ou le conjoint occupe un poste de travail permanent) (Richard, 2003).

Le travail de certification passe par un ensemble d'étapes enchainées ou l'auditeur est tenu d'être indépendant dans chacune d'entre elles. De ce fait, Sharaf (1961, cité par Chihi, 2014) distingue entre :

- **L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit (programming independence)** : L'auditeur est la seule personne à décider du programme à mettre en œuvre lors de sa mission ;
- **L'indépendance d'investigation (investigative independence)** : Elle garantit le libre accès à l'information nécessaire au bon déroulement de la mission d'audit ;

- **L'indépendance dans le reporting (reporting independence)** : Elle permet à l'auditeur de rapporter librement le résultat de ces travaux de contrôle et de son jugement.

2.1.2.3. La compétence et l'indépendance : Quelle relation entre les deux concepts ?

Les notions de « compétence » et « indépendance » ont été connues par les chercheurs classiques comme les deux dimensions fondamentales pour un audit de qualité. La problématique qui s'est posée est celle de l'existence d'une liaison entre les deux concepts.

Les textes classiques traitant de la qualité de l'audit légal témoignent que les chercheurs se sont séparés en deux groupes. Un groupe qui infirme l'existence de ce lien tels que Boritz (1992), Flint (1988), Schandal (1987) et Watts et Zimmeran (1986) et un autre qui le confirme notamment Richard et Reix (2002, p. 168) qui disent que : « les deux dimensions, indépendance et compétence, sont intrinsèquement liées car soumises à l'influence de facteurs communs ». De sa part, Prat dit Hauret (2003, p. 111) déclare que « la compétence de l'auditeur est une condition nécessaire à son indépendance ». Richard et Reix (2002, p. 155) en rajoutent : « plus il est probable que l'auditeur soit compétent (incompétent), plus il est probable que l'auditeur soit indépendant (dépendant) ». D'autres trouvent que l'indépendance est une condition préliminaire à la compétence (Manita et Chemangui, 2007). Tant que certains autres stipulent que réussir à atteindre un maximum de qualité n'est pas une affaire d'être entièrement compétent et indépendant mais de pouvoir trouver le point d'équilibre entre les deux (Richard et Reix, 2002 ; Compernelle, 2008).

Ces deux dimensions classiques de la qualité de l'audit légal, bien qu'elles ont été adoptées par de nombreux chercheurs, représentent de sérieuses insuffisances tant sur le plan conceptuel qu'empirique ayant mettre en péril leur crédibilité (Manita et Chemangui, 2007).

2.1.3. Analyse critique des indicateurs de mesure classiques de la qualité de l'audit légal

La difficulté d'appréhender de manière directe la qualité des travaux d'audit a poussé la majorité des chercheurs à faire apprécier cette qualité par approximation à la qualité de l'auditeur (Manita et Chemangui, 2007). Toutefois, cette conception classique de la qualité semble être inadaptée pour évaluer et apprécier la qualité de l'audit légal (Manita, 2008).

2.1.3.1.Limites conceptuelles

Les indicateurs de mesure traditionnels, que sont la compétence et l'indépendance, sont fortement exposés aux risques de sélection adverse et de complaisance.

2.1.3.1.1. La compétence de l'auditeur et le risque de sélection adverse

Le risque de sélection adverse se manifeste lorsque l'audité se trouve en difficulté d'évaluer correctement la compétence de l'auditeur qu'il va mandater, ce qui lui met dans une situation d'incertitude quant au choix de l'auditeur (Manita et Chemangui, 2007).

La relation auditeur-audité est une relation d'agence (principal/agent) ou l'audité représente le principal et l'auditeur son agent. C'est un contrat incomplet qui comporte des inégalités de partage d'informations entre eux. Il est évident que l'auditeur en sait plus sur ses qualités que l'audité. De plus, leurs intérêts sont complètement différents (Manita et Chemangui, 2007).

L'information imparfaite reliée à la divergence des intérêts rend possible la manifestation de certains comportements opportunistes de la part de l'auditeur cherchant à tirer un maximum de satisfaction de l'incomplétude du contrat. Ces comportements peuvent être précontractuels ; afin de réussir à décrocher un mandat ou recevoir un maximum de rémunération, l'auditeur peut procéder à une surévaluation de ces compétences. Pour ce faire, il peut cacher des informations, falsifier d'autres concernant ses capacités et leur efficacité ou encore ne communiquer que celles qui servent son intérêt, comme les peuvent être post-contractuels ; lors de la phase d'exécution des travaux d'audit, l'auditeur peut ne pas respecter les clauses du contrat tout en mobilisant une équipe non conforme (en matière de compétences et composition de l'équipe) à celle présentée lors de la signature du contrat (Manita et Chemangui, 2007).

2.1.3.1.2. L'indépendance de l'auditeur et le risque de complaisance

Le dirigeant, en tant qu'agent au sein de la relation d'agence, se caractérise par son comportement opportuniste (Jensen et Meckling, 1976). L'avantage informationnel dont il bénéficie en étant responsable directe de la gestion de cette dernière lui offre un champ d'action ouvert lui permettant d'en profiter pour répondre à ses propres besoins au détriment de ceux des actionnaires ou des autres parties prenantes de l'entreprise (Herrbach, 2000). Afin de montrer une image de la performance de l'entreprise qui sert ses intérêts, il peut accéder à un montage comptable et financier des comptes en falsifiant leur contenu (Benoit, 2017). L'audit légal est un outil de contrôle de la régularité et la sincérité des comptes présentés et, dans ce

contexte, constitue un moyen de contrôle des comportements des dirigeants pour qu'ils agissent comme souhaitent leurs mandants (Carassus et Gardès, 2005).

La nature de la profession d'audit légal impose à l'auditeur de se libérer de ses propres intérêts pour que son travail soit de qualité. Certes, il faut souligner que son indépendance sera compromise s'il encourt un risque de complaisance. Il se trouve que l'opportunisme est une caractéristique humaine. Donc, en plus du dirigeant, on ne peut négliger l'hypothèse que l'auditeur soit également opportuniste. Il peut, par conséquent, utiliser sa certification sans réserve pour couvrir les actes de gestion frauduleuses commises par le dirigeant en contrepartie d'un bénéfice. Parfois, l'auditeur se retrouve en confrontation avec la personne qui a le pouvoir sur le maintien de son mandat lorsqu'il exige des actions correctrices, certifie avec réserve ou dans le pire des cas refuse de certifier. Etant sous pressions et menaces, il peut accepter à céder et favoriser ce qu'il considère bien pour lui contre celui parties prenantes de l'entreprise (Chemangui, 2005 ; Manita et chemangui, 2007).

2.1.3.2.Limites empiriques

Le portefeuille des indicateurs de mesure proposé par le courant de recherche classique a été remis en question. Les opposants de ce courant traditionnel admettent que ces critères sont inadaptés à l'appréciation du niveau de la qualité de l'audit car les résultats présentés sont distincts, divergents et même contradictoires, ce qui a remis en cause leur fiabilité, pertinence et validité empirique (Chemangui, 2005 ; Chemangui et Pigé, 2004). En effet, ils pensent que ces indicateurs sont construits de manière trop simple pour mesurer un élément trop complexe qui est la qualité. De plus, ces indicateurs se concentrent sur la mesure de la qualité perçue sans essayer d'ouvrir des perspectives d'amélioration de cette qualité (Manita et Chemangui, 2007).

Devant ces lacunes, de nouvelles voies de réflexion se sont ouvertes. Elles privilégient une évaluation directe de cette qualité axée sur l'analyse du processus (Manita, 2009 ; Chemangui, 2005 ; Chemangui et Pigé, 2004 ; Manita et Pigé, 2006 ; Suyanto, 2014 ; Gaddour, 2016).

2.1.4. Vers une renonciation aux méthodes de mesure classiques

Plusieurs travaux de recherche discutent la manière dont la qualité de l'audit légal doit être évaluée. Les pensées se sont développées pour construire de multiples tendances de recherche. En examinant la littérature autour de la qualité de l'audit légal, nous témoignons de l'existence de quelques taxinomies essayant de regrouper l'ensemble des travaux de recherches portant sur la mesure de qualité de l'audit légal dans un seul cadre tel que les travaux de Watkins, Hillison

et Morecroft (2004, cités par Chihi, 2014), Francis (2004, 2011), Sulaiman (2011), Chemangui (2005), Manita et Chemangui (2007) et Chihi (2014).

Les classifications que nous allons exposer dans les points ci-après sont celles qui nous paraissent présentées une référence théorique claire, précise et exhaustive. En effet, leur présentation nous aide à bien comprendre les vagues de recherches conduites sur la qualité de l'audit légal. De plus, cette exposition nous permet d'affiner nos pensées pour pouvoir situer cette étude dans un courant de recherche existant de manière critique.

– **Taxinomie de Manita et Chemangui (2007)**

Dans leur article intitulé « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique », Manita et Chemangui (2007) classifient les études menées sur la qualité de l'audit légal en deux groupes fondamentaux :

- Le premier groupe privilégie une approche indirecte d'évaluation de la qualité de l'audit à travers la qualité de l'auditeur.

Ce groupe comprend lui-même deux catégories d'études dont la première s'est concentrée sur la recherche d'une série d'indicateurs considérés comme des substituts à la qualité d'audit notamment des indicateurs perçus par le marché (la taille et la réputation, etc.), des indicateurs liés aux caractéristiques organisationnelles de la firme (la réalisation des missions de conseil, etc.), des indicateurs liés aux caractéristiques de l'équipe auditrice (le professionnalisme, etc.) et des attributs multicritères de la qualité. Tant que la deuxième s'est focalisée sur l'étude des comportements des membres des équipes d'audit réducteurs de cette qualité ;

- Le deuxième groupe comprend les travaux de recherche essayant de développer des outils d'évaluation directe de la qualité de l'audit tout en examinant le processus d'audit (examen des outils, des normes, des différentes étapes du processus, etc.).

– **Taxinomie de Sulaiman (2011)**

Les approches de recherche portant sur la manière dont la qualité de l'audit est mesurée ont été classifiées par Sulaiman (2011) dans les trois catégories suivantes :

- Les approches de recherche découlant de l'approche classique de DeAngelo (1981) : elles appréhendent la qualité de l'audit par le biais de ses inputs et ses outputs. L'évaluation de la qualité des inputs de l'audit est basée sur des indicateurs en relation avec les caractéristiques des cabinets d'audit (la taille, les honoraires, les mandats, etc.)

et les caractéristiques des auditeurs (les valeurs, etc.). L'appréciation de la qualité des outputs se focalise sur l'examen de la qualité des rapports d'audit (qualité des résultats, qualité de l'opinion exprimée, etc.) et l'étude des crises et des scandales financiers ;

- Les approches d'évaluation axées sur le processus d'audit : elles englobent des études examinant la qualité des procédures d'audit (méthodologie et outils d'audit), des études portant sur l'examen de la qualité des jugements et des décisions des auditeurs et des recherches étudiant les comportements des auditeurs réducteurs de cette qualité ;
- Les études sur la perception de la qualité de l'audit : elles touchent, d'une part, des travaux de recherche sur la perception de la qualité de l'audit par les utilisateurs, les préparateurs des états financiers ainsi que les auditeurs et, d'autres part, des recherches sur les « audit expectation gap ».

– Taxinomie de Chihi (2014)

D'après Chihi (2014), l'analyse de la qualité de l'audit repose sur une approche de mesure directe ou indirecte :

- L'approche directe repose sur l'analyse du processus d'audit. Les études de recherche adoptant cette approche se classifient selon deux catégories.
La première se penche vers une analyse technique du processus en matière de méthodologie utilisée, outils déployés, etc. tandis que la seconde tend vers une appréciation du processus cognitif, social et comportemental à travers l'analyse des comportements des auditeurs intervenants, leurs relations avec l'audité et avec l'ensemble des acteurs de la gouvernance ;
- L'approche indirecte analyse la qualité de l'audit à travers une analyse des inputs et des outputs du processus d'audit. Les inputs sont des critères en relation avec l'auditeur (taille du cabinet, etc.), l'audité (taille de l'entreprise, etc.), l'environnement institutionnel de l'audit (rotation de l'auditeur, etc.) et le marché de l'audit (concurrence, etc.) alors que les outputs sont le rapport d'audit et les crises marquant la profession.

Les taxinomies établies par Manita et Chemangui (2007), Sulaiman (2011) et Chihi (2014) sont dans les grandes lignes similaires du fait que chacune désigne principalement deux méthodes d'évaluation de la qualité de l'audit légal notamment la méthode indirecte d'évaluation basée sur des proxys (substituts) de cette qualité et la méthode directe se focalisant directement sur l'évaluation de la qualité du processus d'audit lui-même. Mais dans le détail, ils existent

quelques rapports de différences entre elles dont le plus significatif est celui en rapport avec le classement des comportements réducteurs de la qualité de l'audit.

Considérer les études sur les dysfonctionnements comportementaux des auditeurs comme une manière indirecte d'évaluation de la qualité de l'audit par Manita et Chemangui (2007) nous paraît difficile à expliquer car on ne sait sur quelle base ils ont opté pour cette catégorisation. Par contre, on peut défendre le choix de Sulaiman (2011) et de Chihi (2014) de les faire intégrer dans l'approche directe d'évaluation.

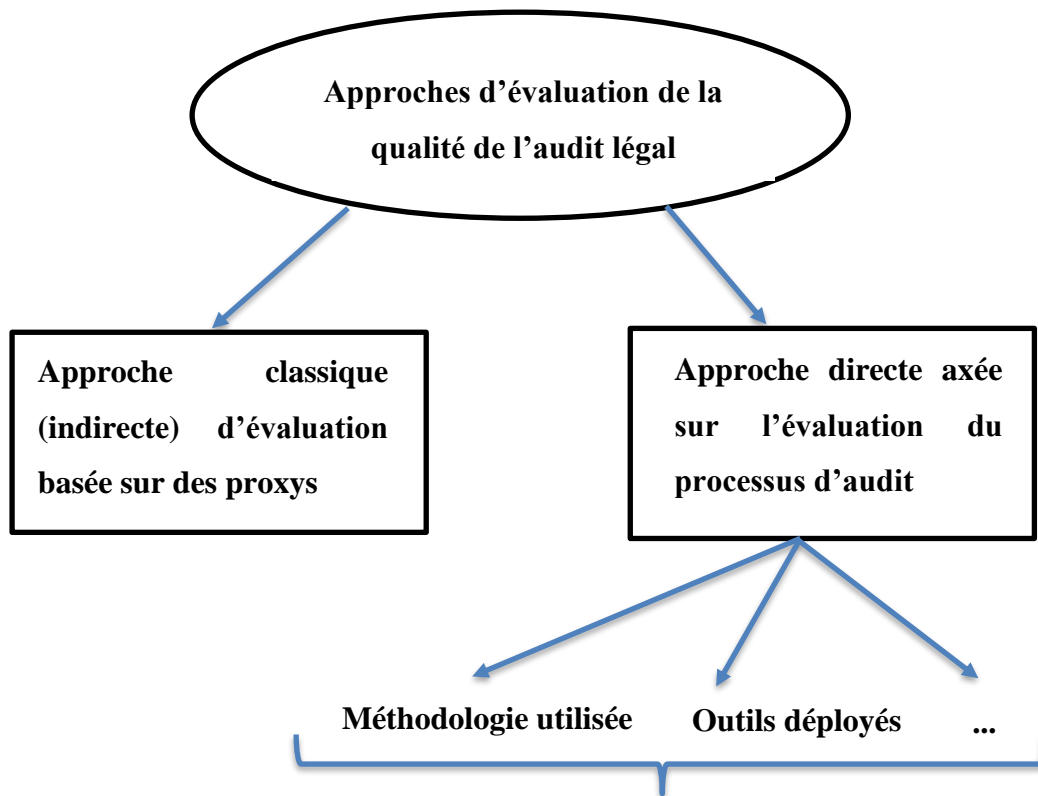
En effet, le processus technique seul n'a aucune valeur s'il n'est pas exécuté par une personne qui pense et agit en conséquence. En effet, c'est son interaction avec le processus cognitif de l'auditeur qui en fait la qualité. Si le processus technique (méthodologie précise, normes, outils d'audit, etc.) aide l'auditeur à s'organiser pour pouvoir exécuter sa mission et, plus particulièrement, collecter les éléments de preuves sur le degré de maîtrise des risques, l'expression de son opinion sur l'état des comptes financiers n'est que le résultat des processus de traitements cognitifs des informations qu'il reçoit de l'environnement interne et externe de l'entreprise tout au long de sa mission. En principe, les processus cognitifs sont responsables de mémoriser et interpréter les différents types de données, de s'adapter aux circonstances de chaque situation, de faire des choix appropriés, de raisonner et d'exécuter plein d'autres fonctions pour arriver à la fin à prendre une décision et se comporter sur cette base (<https://sante-medecine.journaldesfemmes.fr> et <https://blog.cognifit.com>). Donc, nous défendons fortement le fait de considérer les comportements des auditeurs comme partie intégrante du processus d'audit et l'étude de ces comportements comme méthode d'évaluation directe de la qualité de l'audit.

Pour conclure avec ce point, on peut dire que la manière dont la qualité des services d'audit légal doit être mesurée a fait l'objet d'un grand débat. Malgré sa difficulté, la nouvelle tendance de recherche incite d'aller vers une approche directe d'évaluation axée sur le processus d'audit pour des résultats aussi fiables et pertinents que possible (voir les études de Manita, 2009 ; Chemangui, 2005 ; Chemangui et Pigé, 2004 ; Manita et Pigé, 2006 ; Gaddour, 2016). Cette thèse adopte essentiellement cette approche en tant que base pour la recherche et ce en examinant la qualité du processus d'audit sous un soubassement comportemental à travers l'examen de l'ensemble des pratiques dysfonctionnelles des auditeurs réducteurs de cette qualité.

Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements théoriques et conceptuels _____

Cette deuxième section a essayé d'aborder le champ théorique de la qualité de l'audit légal. Pour commencer, nous avons exposé la définition de la notion selon l'approche classique ainsi que les critères d'évaluation traditionnels de cette qualité notamment la compétence et l'indépendance (§ 2.1). En deuxième lieu, nous avons présenté une analyse critique des lacunes conceptuels et empiriques de ces indicateurs de mesure classiques (§ 2.2) pour terminer, en dernier lieu, avec l'exposition des voies de recherches portant sur la mesure de la qualité de l'audit légal (§ 2.3). Ce point nous a aidé à se positionner par rapport aux méthodes d'évaluation existantes et ce, en adoptant une méthode directe d'évaluation basée sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs (Figure n° 01).

Figure n° 01 : Positionnement de la recherche par rapport aux voies de recherche sur l'évaluation de la qualité de l'audit légal.



Focus de la recherche sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Source : Elaborée par le chercheur sur la base de la revue de la littérature.

Conclusion du premier chapitre

Ce premier chapitre a présenté le cadre conceptuel et théorique des deux notions qui sont « l'audit légal » et « la qualité de l'audit légal ». A travers une revue des travaux de recherche en la matière, nous sommes parvenus au fait que l'histoire de l'audit témoigne de son ancienneté et de l'évolution incessante de son rôle allant de la détection de la fraude vers la vérification de la crédibilité des informations comptables et financières communiquées par les entreprises. Son rôle s'est principalement développé pour répondre aux nouveaux besoins provenant des bénéficiaires de ses prestations.

Les définitions données à cette notion par la littérature académique et professionnelle sont multiples. Elles s'accordent toutes sur le fait que l'audit légal est un examen critique de la crédibilité des informations présentées dans les états financiers des entités et ce par rapport à un référentiel déterminé. Pour arriver à forger une opinion sur leur régularité, sincérité et image fidèle, l'auditeur indépendant suit une démarche basée sur une approche par les risques.

En dépit de ses origines antiques, l'audit légal n'est devenu un objet de recherche qu'au début du XX^{ème} siècle. Au début, les travaux de recherche ont pris une tendance normative se basant sur l'étude de la méthodologie et des outils de l'audit. Après, un deuxième courant de recherche s'appuyant sur des études empiriques et expérimentales s'est développé grâce à l'émergence de la théorie de la gouvernance. Cette dernière a accordé à l'audit légal un rôle disciplinaire au sein de l'entreprise. D'un côté, il assure le contrôle des dirigeants pour éviter toute spoliation de la propriété des actionnaires. De l'autre, il crédibilise le signal informationnel à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

Vu son importance cruciale en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise, plusieurs études de recherche ont été menées en vue d'évaluer la qualité de ses prestations. L'évaluation de cette qualité a été toujours une problématique car le terme « qualité » lui-même est trop complexe. L'issue était de se pencher sur une approche classique d'évaluation à travers l'appréciation de la qualité de l'auditeur en s'appuyant sur deux critères que sont la compétence et l'indépendance.

Une vague de crises financière a éclaboussé l'histoire de la qualité de l'audit légal au début du XXI^{ème} et a contesté les indicateurs de mesure classiques. Ces derniers font l'objet de sérieuses

Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements théoriques et conceptuels _____

lacunes qui mettent en question leur fiabilité. Les nouvelles tendances de recherche privilégient une mesure directe de cette qualité axée sur l'analyse du processus d'audit.

A travers une revue de quelques taxinomies proposées par les chercheurs en la matière sur les voies de recherche se rapportant à la qualité de l'audit légal, nous avons pu prendre position et ce, en se penchant sur une approche d'évaluation directe de cette qualité. Cette dernière va porter sur une appréciation du processus d'audit par le biais d'un examen des comportements dysfonctionnels des auditeurs.

**Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs :
Cadre théorique et état de l'art des études antérieures**

Ce chapitre ambitionne de présenter les pratiques dysfonctionnelles qui peuvent se produire par les auditeurs. Pour ce faire, il sera subdivisé en deux sections.

La première section s'occupera d'exposer le contexte théorique des comportements dysfonctionnels en audit. D'abord, le premier point définira de manière générale ce qu'est un comportement organisationnel et énumérera ses différentes formes selon la logique du « rôle ». Le deuxième point se focalisera sur les comportements organisationnels de nature dysfonctionnelle ou il exposera une multitude de définitions existantes dans la littérature et quelques taxinomies proposées. Le dernier point s'intéressera aux comportements dysfonctionnels adoptés par les professionnels, entre autres les auditeurs. Ce point abordera les définitions et les types associés à ce genre de pratiques et discutera les conséquences de leur occurrence.

La présentation de l'état de l'art sur cette thématique fera l'objet de la deuxième section. Le premier point présentera un ensemble de travaux menés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs tandis que le deuxième dessinera les perspectives de recherche envisagées pour ce travail de recherche.

Section 1 : Cadre conceptuel et théorique des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Cette première section a pour vocation de présenter le cadre conceptuel et théorique des comportements dysfonctionnels des auditeurs. En premier lieu, nous exposerons un ensemble de définitions et les diverses formes que peut revêtir le concept de « comportement organisationnel », et ce, selon la notion de « rôle » (§ 1.1). En deuxième lieu, nous nous focaliserons sur la notion de « comportement dysfonctionnel » où nous présenterons un ensemble de définitions et de typologies proposées par la littérature académique (§ 1.2). En dernier lieu, nous nous concentrerons sur les comportements dysfonctionnels des professionnels et plus particulièrement ceux adoptés par les auditeurs. Ces pratiques seront abordées dans le cadre des contrats d'agence. Les définitions et les formes de ces attitudes seront exposées par la suite (§1.3).

1.1 Comportements organisationnels : Définitions et typologie proposée

Bien que la notion de « rôle » trouve son origine dans la psychologie sociale, ce concept s'est développé pour prendre une place importante dans presque tous les domaines de la recherche scientifique (Rocheblave, 1963). Plusieurs chercheurs se sont servis de ce concept afin de pouvoir déterminer et expliquer les différentes formes que peut prendre le comportement d'un individu au sein d'une organisation (exemple : Parks et Kidder, 1994 ; Herrbach, 2000 ; Gaddour, 2016). Qu'est-ce que ce vocable peut nous apprendre sur le comportement de l'individu au sein de l'organisation ? c'est notamment à cette question que tente de répondre ce premier point.

1.1.1 Notion de « rôle » et comportement organisationnel

En effet, le « rôle » et le « comportement organisationnel » sont deux concepts intimement liés. Ceci apparaît clairement dans la définition de la notion de « rôle » que présente Laurier (2017, p. 13). Selon lui, ce vocable coïncide avec « la manière dont un individu est supposé se montrer et se comporter, en tant qu'élément d'une structure organisationnelle ». Un rôle est donc le comportement attendu de l'individu en fonction de la position et du statut qu'il occupe au sein de l'organisation. Herrbach (2000, p. 137) note, dans ce contexte, que par rapport à « une perspective fonctionnaliste, le rôle peut se concevoir comme un ensemble organisé de comportements liés à un poste de travail ou à une position identifiable dans une organisation ». Il explique également que : « la définition des rôles relève d'une intention explicite et codifiée

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

visant à structurer le champ d'action de chacun au sein de l'organisation ». Cette définition des rôles fixe les modalités d'action de chacun de ses membres pour qu'ils agissent conformément à ses objectifs.

Dans le cadre de la convention de travail établie entre l'individu et l'organisation, l'individu donne une promesse qu'il va respecter les tâches imposées par le contrat qu'il a signé. L'organisation, à son tour, attend à ce qu'il réagisse conformément à ses attentes. Cependant, il peut parfois arriver que cet individu réagisse de manière fonctionnelle ou dysfonctionnelle (Herrbach, 2000).

1.1.2 Typologie des comportements organisationnels proposée selon la notion du « rôle »

Selon Parks et Kidder (1994, cités par Herrbach, 2000), les membres d'une organisation peuvent dégager trois sortes de comportements lors de leur travail en son sein notamment les comportements « in-rôles », les comportements « pro-rôles » et les comportements « anti-rôles ».

Dans la littérature, on peut trouver les comportements « pro-rôles » et « anti-rôles » sous une autre appellation à savoir les comportements « pro-organisationnels » et les comportements « anti-organisationnels ». Les deux types sont parfois appelés les comportements « extra rôles » (Campoy et Neveu, 2006 ; Herrbach, 2000).

Une définition des trois concepts nous semble utile avant d'approfondir le point sur les comportements « anti-rôles », objet de notre étude (Parks et Kidder, 1994 ; Campoy et Neveu, 2006) :

- **Un comportement « in-rôle »** est un comportement qui se conforme à la description du poste occupé par l'employé ;
- **Un comportement « pro-rôle »** est un comportement fonctionnel c'est-à-dire un comportement positif et constructif pour l'organisation qui dépasse le cadre de ce qui est attendu de l'employé. Ce dernier montre plus d'effort et d'énergie et mobilise plus de ressources pour une amélioration continue du travail ;
- **Un comportement « anti-rôle »** est un comportement dysfonctionnel autrement dit un comportement négatif et destructif pour l'organisation.

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Les comportements « extra rôles » sont des comportements intentionnels qui peuvent avoir une incidence positive ou négative sur le fonctionnement de l'organisation (Campoy et Neveu, 2006).

1.2 Comportement dysfonctionnel : Concepts et typologies

Ce point traite de la diversité des définitions, significations, termes, formes et classifications que peut revêtir la notion de « comportement dysfonctionnel » dans un contexte organisationnel. Cette diversité reflète la complexité du concept (Hosbey, 2014). Certaines typologies de ces comportements ont été utilisées par Herrbach (2000) comme cadre théorique afin de classer et expliquer les comportements dysfonctionnels adoptés dans les cabinets d'audit par les auditeurs à savoir les typologies de Robinson et Bennett (1995) et de Raelin (1984,1994).

1.2.1 Définitions

L'attention des chercheurs pour l'étude des comportements dysfonctionnels au sein des organisations accroît au jour le jour. Les préoccupations se sont principalement concentrées sur l'explication de la nature, la cause et l'effet de ces actes sur les individus, les firmes et la société. Le défi est certainement de trouver les moyens pour les réduire voire les éliminer (Mayer, Kuenzi et Greenbaum, 2011). Les résultats de recherches menés ne cessent de prouver, jour après jour, leur occurrence dans les lieux de travail (Vardi et Wiener, 1996, cités par Herrbach, 2000 ; Yousefi, Shomami et Gharagozloo, 2012) avec une fréquence de plus en plus progressive (Ramzy, El Badawy et Maher, 2018). Maher et Youssef (2016) estiment qu'un tiers ou deux tiers des employés dans presque toutes les organisations s'engagent dans différentes formes de comportements dysfonctionnels. Les statistiques établies sur ce sujet sont de plus en plus inquiétantes (Mayer et al., 2010). En effet, les pertes financières annuelles se sont estimées aux Etats Unis (US) par des billions de dollars (Robinson et Bennett, 1995 ; Appelbaum, Laconi et Matousek, 2007).

Le concept de « comportement dysfonctionnel » s'est développé pour envahir beaucoup de domaines de recherche notamment le domaine de la psychologie sociale, la sociologie, le management (Hosbey, 2014), voire même celui de l'audit (Hossain, 2017). Ceci semble être l'une des raisons principales qui expliquent sa riche terminologie et le nombre important des définitions qui lui sont accordées (Hosbey, 2014).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Les chercheurs ont attribué à ce type de comportement plusieurs appellations, notamment :

- Dysfunctional Behavior (comportement dysfonctionnel) (Gholipour, Saeidinejad et Zhetabi, 2009 ; Ramzi et al., 2018) ;
- Organizational Misbehavior (OMB) (mauvais comportement organisationnel) (Vardi et Wiener, 1996 ; Schrijver, Delbeke, Maesschalk et Pleysier, 2010 ; Weitz, Vardi et Setter, 2012; Hosbey, 2014) ;
- Deviant Workplace Behavior or Employee Deviance Behavior (comportement déviant au travail ou comportement déviant de l'employé) (Hollinger et Clark, 1982 ; Robinson et Bennett, 1995 ; Campoy et Neveu, 2006 ; Appelbaum et al., 2007) ;
- Workplace Anti-Social Behavior (ASB) (comportement antisocial au travail) (Lee, Ashton et shin, 2005) ;
- Counterproductive Work Behavior (CWB) (comportement contre-productif au travail) (Martinko, Gundlach et Douglas, 2002 ; Marcus et Schuler, 2004 ; Spector, Fox, Penney, Bruursema, Goh et Kessler, 2006) ;
- Non-Compliant Behavior (comportement non conforme) (Puffer, 1987, cité par Gholipour et al., 2009) ;
- Production Misbehavior (mauvais comportement de production) (Yousefi et al., 2012) ;
- Unconventional Practices at Work (pratiques non conventionnelles au travail) (Analoui et Kakabadse, 1992) ;
- Employee Misconduct (inconduite de l'employé) (Mayer et al., 2011) ;
- Etc.

Il existe d'autres nominations que nous n'avons pas abordées. Les définitions proposées sont également nombreuses. Bien que nous nous trouvions devant un fouillis de définitions, ces dernières partagent certains points en commun. Elles s'accordent toutes sur le fait que ces comportements portent ou ont l'intention de porter des dommages à l'organisation, ou encore à l'ensemble des parties prenantes (Spector et al., 2006). Quelques définitions sont présentées dans le tableau ci-dessous :

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Tableau n° 01 : Quelques définitions attribuées au concept de « comportement dysfonctionnel »

Comportement	Auteurs	définitions
Employee Deviance (déviante de l'employé)	Hollinger et Clark (1982, p. 97)	« Actes non autorisés par les employés destinés à porter préjudice à l'organisation formelle »
Employee Deviance (déviante de l'employé)	Robinson et Bennett (1995, p. 556)	« Comportement volontaire qui viole des normes organisationnelles importantes et, ce faisant, menace le bien-être de l'organisation, de ses membres ou les deux »
Organizational Misbehavior (OMB) (mauvais comportement organisationnel)	Verdi et Wiener (1996, p. 151)	« Toute action intentionnelle par les membres de l'organisation qui viole les normes fondamentales organisationnelles et/ou sociétales »
Anti-Social Behavior (comportement antisocial)	Giacalone et Greenberg (1997, p. vii, cités par Hosbey, 2014, p. 9)	« Tout comportement qui nuit ou a l'intention de nuire à l'organisation, à ses employés ou à ses parties prenantes »
Dysfunctional Behavior	Maher et Youssef (2016, p. 978)	« Comportement qui peut nuire à l'entreprise et à ses membres »
Dysfunctional Behavior (comportement dysfonctionnel)	Ramzi et al. (2018, p. 224)	« Comportement qui viole remarquablement les normes acceptées sur le lieu de travail, ce qui peut à son tour être destructeur pour la performance globale de l'organisation ».
Counterproductive Work Behavior (CWB) (comportement contre-productif au travail)	Sackett et DeVore, (2001, cités par Marcus et Shuler, 2004, p. 648) ; Macus (2001, cité	Comportement qui « viole les intérêts légitimes d'une organisation en étant potentiellement préjudiciables à ses membres ou à l'organisation dans son ensemble »

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

	par Marcus et Shuler, 2004, p. 648)	
Non-Compliant Behavior (comportement non conforme)	Puffer (1987, cité par Gholipour et al., 2009, p. 78)	« Comportement qui conduit à une violation des normes et des régulations existantes »

Source : Elaboré par le chercheur sur la base de la revue de la littérature

Devant la diversité des formes des comportements dysfonctionnels présentée par la littérature, des chercheurs ont essayé de rassembler l'ensemble de ces comportements dans un cadre unique, nous citons Mangione et Quinn's (1974), Weeler's (1976), Hollinger et Clark (1982), Robinson et Bennett (1995), Raelin (1984, 1994) et de Vardi et Wiener (1996).

Dans la partie suivante, les typologies de Raelin (1984, 1994) et de Robinson et Bennett (1995) vont faire l'objet d'une brève présentation. Ces typologies ont été choisies car elles ont été adoptées par Herrbach (2000) pour définir et classifier les comportements dysfonctionnels des auditeurs. A l'instar de Gaddour (2016), c'est ce raisonnement de Herrbach (2000) que nous allons adopter durant le reste de cette étude car il répond aux besoins de notre travail de recherche.

1.2.2 Typologies des comportements dysfonctionnels

Les deux typologies de comportements dysfonctionnels choisies par Herrbach (2000), celle de Robinson et Bennett (1995) et de Raelin (1984, 1994), sont intéressantes. La première est importante. Elle est considérée comme une référence théorique à la recherche car elle propose un classement des comportements dysfonctionnels susceptibles d'apparaître dans tout type d'organisation. Tant que la deuxième est plus spécialisée et se focalise sur les comportements dysfonctionnels qui peuvent survenir dans des milieux professionnels. L'articulation entre les deux classifications a permis d'expliquer la nature des comportements dysfonctionnels des auditeurs et déterminer leur gravité et intention.

1.2.2.1 Typologie de Robinson et Bennett (1995)

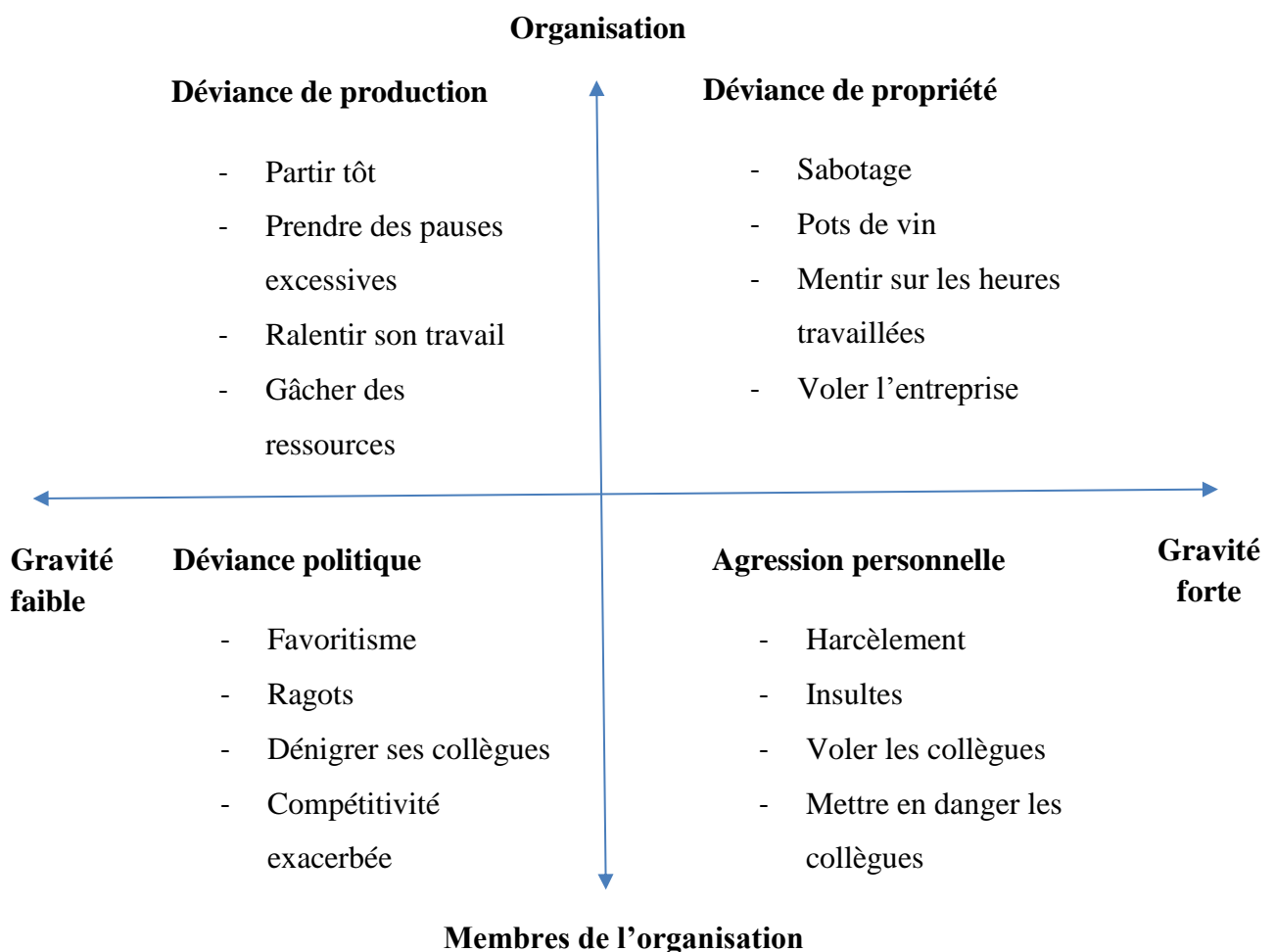
Pour Robinson et Bennett (1995, p. 556), un comportement dysfonctionnel est « un comportement volontaire qui viole les normes organisationnelles significatives et qui, ce faisant, menace le bien être d'une organisation, de ses membres ou les deux ». Ils expliquent,

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

dans ce contexte, que « ce comportement est volontaire au sens où les salariés n'ont pas la motivation de se conformer aux attentes normatives de leur contexte organisationnel ou sont motivés pour violer ces attentes ».

Sur la base des typologies antérieures proposées dans la littérature, notamment celles de Mangione et Quinn's (1974), Weeler's (1976) et Hollinger et Clark (1982), Robinson et Bennett (1995) ont construit une nouvelle typologie des comportements dysfonctionnels au travail qui semble être plus exhaustive et compréhensive par rapport à celles de leurs prédécesseurs. Selon ces deux chercheurs, les comportements dysfonctionnels varient selon deux dimensions à savoir, la gravité du comportement (mineur ou sérieux) et la destination de l'acte de dysfonctionnement (organisation ou ses membres), et peuvent prendre quatre formes représentées dans les quadrants suivants :

Figure n° 02 : Typologie des comportements dysfonctionnels des employés.



Source : Robinson et Bennett (1995, p. 565)

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Ces différents comportements ont été définis de la manière suivante :

- **Déviance de production (production deviance)** : elle englobe l'ensemble des comportements à gravité faible orienté vers l'organisation ; c'est-à-dire « des comportements violant les normes formellement prescrites définissant la qualité et la quantité minimale de travail à accomplir » (Hollinger et Clark's, 1982, p. 333, cités par Robinson et Bennett, 1995, p. 566) ;
- **Déviance de propriété (property deviance)** : elle touche les comportements graves orientés vers l'organisation ou « l'employé acquiert ou endommage des biens corporels ou des actifs de l'organisation de travail sans autorisation » (Hollinger et Clack's, 1982, p. 333, cités par Robinson et Bennett, 1995, p. 565) ;
- **Déviance politique (Political deviance)** : elle couvre les comportements à gravité faible qui « mettent d'autres individus dans une situation personnelle ou politique désavantageuse » (Robinson et Bennett, 1995, p. 566) ;
- **Agression personnelle (personal aggression)** : elle englobe « les comportements agressifs ou hostiles envers les autres individus » (Robinson et Bennett, 1995, p. 566).

1.2.2.2 Typologie de Raelin (1984, 1994)

Dans son travail de recherche, Raelin (1984, p. 421) a défini les comportements dysfonctionnels comme étant « des comportements qui, durant le temps de présence et de séjour du professionnel dans l'organisation, sont préjudiciables à l'organisation ou à l'individu ». L'intérêt de cette étude est qu'elle se focalise essentiellement sur les comportements adoptés par des salariés professionnels tels que les enseignants, les avocats, les comptables, etc., et donc les auditeurs.

D'après cet auteur, deux types de comportements dysfonctionnels se manifestent à savoir « les comportements adaptifs » et « les comportements déviants ». Les deux types se différencient par rapport à la dimension « gravité du comportement » qu'il a adopté de Robinson et Bennett (1995). En effet, les comportements adaptifs sont moins nuisibles à l'organisation contrairement aux comportements déviants qui sont plus nuisibles à celle-ci (Herrbach, 2000, p. 148). Raelin (1994) ne montre intérêt que pour la déviance de production considérant que la déviance de propriété est rarement commise par les salariés professionnels.

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

D'après Raelin (1994, p. 485-487), les comportements adaptifs et déviants prennent principalement quatre formes. Ce sont des comportements orientés vers :

- **La hiérarchie (Management)** : Pour surmonter aux différentes pressions auxquelles sont soumises les professionnels, ces derniers essayent de se libérer des contraintes procédurales imposées par la hiérarchie, et chercher plus d'autonomie et d'autorité dans leur travail, etc. ;
- **Le travail (job)** : Dans ce cas, le professionnel manque de ponctualité, s'absente, réduit son niveau de performance, etc. ;
- **Soi (self)** : Le professionnel se montre apathique, indifférent, démotivé, etc. ce qui rend difficile l'accomplissement des tâches qui lui sont planifiées ;
- **La carrière (career)** : Le professionnel se montre désintéressé, inactif, parle souvent des offres de travail qu'il reçoit de l'extérieur de l'organisation, etc.

En se basant sur les deux typologies de Robinson et Bennett (1995) et Raelin (1984, 1994), Herrbach (2000, p. 149) déclare les comportements dysfonctionnels des auditeurs comme des comportements à gravité faible tournés vers l'organisation ce que Robinson et Bennett (1995) et Raelin (1984, 1994) appellent respectivement « déviance de production » et « comportements adaptifs ».

1.3 Comportements dysfonctionnels des auditeurs

D'année en année, les études sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs se multiplient dans les quatre coins du monde. Nous évoquons, en France : (Herrbach, 2000 ; Herrbach, 2005 ; Gaddour, 2016), en Indonésie : (Manatap et al., 2017 ; Umar et al., 2017 ; Sulistiyo et al., 2018), en Chine : (Yuen et al., 2013), en Australie : (Coram et al., 2003 ; Coram et al., 2008), en Suède : (Svanberg et Ohman, 2013 ; Svanstrom, 2016), Royaume-Uni (Willet et Page, 1996 ; Suyanto, 2014), aux Etats-Unis (Donnelly et al., 2003), en Irlande : (Otley et Pierce, 1995 ; Otley et Pierce, 1996 ; Pierce et Sweeney, 2004), en Malaisie : (Nor et al., 2017), au Pakistan : (Khan et al., 2015), en Iran (Khodamoradi et Hajha, 2016), etc.

Ces travaux de recherche ne cessent de prouver leur occurrence dans les cabinets d'audit. Ces comportements, dont la nature, la fréquence et les causes sont multiples et différentes peuvent conduire à l'émission d'un jugement inapproprié de la part de l'auditeur et, donc, porter préjudice à l'auditeur, au cabinet d'audit, à la profession et aux utilisateurs des états financiers (Pierce et Sweeney, 2006 ; Coram et al., 2008). Dans ce qui suit, nous allons fournir une

explication de ces comportements dans le cadre de la relation d'agence pour ensuite énumérer et définir les différents types existants dans la littérature.

1.3.1 Relation d'agence : Source des dysfonctionnements en audit

La gouvernance d'entreprise trouve dans l'audit légal le palliatif aux problèmes de la relation d'agence de l'entreprise (Gaddour, 2016). Mais il paraît que ces problèmes ne sont pas totalement résolus. En effet, il se trouve que l'auditeur est un acteur économiquement intéressé. Ceci résulte en une nouvelle relation d'agence entre lui (en tant qu'agent) et les utilisateurs des états financiers (en tant que principal). En d'autres termes, il peut privilégier son intérêt à celui de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. Actuellement, l'audit légal est effectué par des cabinets d'audit avec des chiffres d'affaire et des nombres de collaborateurs importants ce qui prouve clairement l'existence d'un intérêt économique derrière l'activité de l'audit (Herrbach, 2000).

Une autre relation d'agence apparaît au sein du cabinet d'audit lui-même entre le commissaire aux comptes (principal) et ses collaborateurs (agent) favorisant l'apparition des conflits d'intérêt en eux. En raison de la charge de travail, les travaux d'audit sont répartis entre le commissaire aux comptes et ses collaborateurs. Donc, pour établir sa certification, le commissaire aux comptes s'appuie dans son travail sur les travaux d'audit réalisés par ses salariés. Le fait de ne pas être responsable direct des dossiers d'audit va placer le commissaire aux comptes dans une situation d'asymétrie informationnelle. Malgré les contrôles et les vérifications qu'il effectue, le commissaire aux comptes ne peut pas s'assurer totalement que la réalisation des procédures d'audit menés ait été dans les normes (Herrbach, 2000). Les conditions de travail stressantes que subissent les salariés telles que les budgets et les délais de temps serrés représentent pour eux des facteurs de pressions et peuvent les pousser à se comporter d'une manière moins efficace tout en évitant les tâches difficiles et compliquées⁹, contrairement à ce que souhaite le commissaire aux comptes (Manatap et al., 2017 ; Umar et al., 2017 ; Svanstrom, 2016 ; Khodamoradi et Hajha, 2016). Ces comportements dysfonctionnels exercent une influence négative directe et/ou indirecte sur la qualité de l'audit (Sulistiyo et al., 2018 ; Umar et al., 2017). Cette influence s'aggrave encore plus si ces actes se manifestent dans leur forme la plus dangereuse (Herrbach, 1999 ; Herrbach, 2000). Ce type de

⁹ Dans un cabinet d'audit de petite taille (le cas d'un mono bureau ou le commissaire aux comptes est le seul exécutant des missions d'audit), ce dernier peut agir d'une manière similaire à celle du salarié dans des conditions de travail pareilles.

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

comportement accroît la possibilité d'exprimer un jugement inadéquat de la part du commissaire aux comptes (Coram al., 2003).

Si l'aspect technique est important pour garantir une excellente qualité de la certification d'audit, la dimension comportementale n'en a pas moins (Chihi, 2014). Pourtant, les normes professionnelles d'audit ont totalement négligé ce point surtout en ce qui concerne les comportements dysfonctionnels. En effet, les normes de contrôle qualité peuvent avoir un pouvoir réducteur de ce type d'action mais malheureusement elles ne prennent pas en charge ni les risques ni les conséquences. Contrairement à la littérature des praticiens et professionnels qui a été négligente, la littérature académique est plutôt riche des travaux de recherche se focalisant sur l'étude de l'impact de ces actions sur la qualité de l'audit (Yuen et al., 2013).

1.3.2 Définitions et types des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Par rapport à la typologie des comportements dysfonctionnels proposée par Robinson et Bennett (1995), Herrbach (2000, p. 149) a placé les comportements dysfonctionnels des auditeurs dans le quadrant nommé « déviance de production », c'est-à-dire qu'il les a considérés comme des actions à bas risque destinées essentiellement vers l'organisation de travail. Dans le travail de Raelin (1994, p. 486), ces actes prennent l'appellation de « comportements adaptifs ». D'après Herrbach, ces pratiques irrégulières sont orientées vers soi dans le but d'alléger, faciliter et rendre le travail moins pénible. De ce fait, il définit les comportements dysfonctionnels des auditeurs comme « des manquements aux différentes dimensions de la performance des auditeurs sur le terrain, c'est-à-dire de leur rôle dans la mission d'audit » (Herrbach, 2000, p. 149). En d'autres termes, un comportement dysfonctionnel en audit est une exécution inadéquate de la mission de certification des états financiers qui peut aboutir à une opinion inappropriée de la part de l'auditeur.

D'après Margheim (1990, cité par Suyanto, 2014), il existe deux types de comportements dysfonctionnels des auditeurs à savoir les comportements de réduction de qualité de l'audit et la sous-déclaration du temps de l'audit. La sous-déclaration du temps de l'audit est souvent séparée et mise dans une catégorie à part car son influence sur la qualité de l'audit est indirecte contrairement aux comportements de réduction de qualité de l'audit qui ont un effet direct sur cette qualité (Umar et al., 2017).

1.3.2.1 Comportements de réduction de qualité d'audit

Un comportement de réduction de qualité de l'audit est un comportement de l'auditeur qui va à l'encontre des fonctions qui lui sont prescrites (Sulistiyo et al., 2018). Malone et Roberts (1996, p. 49, cités par Coram et al., 2003, p. 38) l'ont défini comme étant « une action prise par un auditeur lors d'une mission qui réduit de manière inappropriée l'efficacité de la collecte de preuves ». De sa part, Herrbach (2000, p. 183) a essayé de donner une définition plus détaillée à ce type de comportement. A ce propos, il considère un comportement de réduction de qualité de l'audit comme étant « une mauvaise exécution des procédures d'audit qui réduit le niveau de preuve accumulé pour l'audit, soit par le fait que les preuves relevées ne sont pas fiables, voire fausses, soit parce qu'elles sont insuffisantes quantitativement et qualitativement ». Ce qui fait que ne pas respecter les exigences du côté technique du rôle de l'auditeur fragilise le processus de collecte de preuves. Ceci empêche une évaluation correcte du risque d'audit et rend probable l'expression d'un jugement d'audit inapproprié. Le fait de commettre des comportements de réduction de qualité de l'audit ne conduit pas certainement à une opinion invalide mais augmente les risques de son occurrence (Coram et al., 2003).

En effet, l'occurrence de ces comportements au sein des cabinets d'audit ne cesse de se confirmer par les études antérieures. Par exemple, l'étude d'Otley et Pierce (1995) dénombre 89% des répondants avoir commis au moins un type des comportements de réduction de qualité de l'audit pendant leur carrière. En 2003, Coram et al recensent 63% des auditeurs qui se sont engagés dans au moins un type de ces actes. Chacun de ces comportements est différent de l'autre par rapport à son degré d'impact sur la validité de l'opinion exprimée à propos de la fiabilité des états financiers (Coram et al., 2008, p. 132).

Une revue d'un ensemble des travaux antérieurs portant sur ces comportements nous a permis d'identifier les actes suivants :

- **Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale (Reduction of work below what would normally be considered reasonable)**

Herrbach (2000) donne l'exemple de l'examen d'un compte de trésorerie où l'auditeur ne procède pas au contrôle des relevés bancaires post-clôture pour s'assurer que des éléments significatifs incertains ont été correctement soldés.

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

- **Ne pas approfondir l'examen des éléments douteux (Failure to persue questionable items)**

Lors de sa mission de contrôle, l'auditeur constate des transactions douteuses sur lesquelles il ne fait pas d'enquêtes par exemple le cas de quelques opérations inhabituellement importantes (Coram et al., 2008).

- **Ne pas approfondir l'examen d'un point comptable ou technique (Failing to research a technical issue/an accounting principle/standard)**

Selon Coram et al. (2008), ce comportement apparaît lorsque l'auditeur est incertain de la manière dont une opération doit être enregistrée mais ne cherche pas à consulter les normes de références. Selon, Herrbach (2000), il existe quelques comptes comptables comme les stocks dans l'industrie ou les provisions en assurance dont la nature requiert au vérificateur d'avoir des connaissances particulières. Ces connaissances demandent souvent un temps de recherche considérable ce qui ne peut pas être possible dans des conditions temporelles étroites.

- **Accepter des explications légères ou insuffisantes de la part du client (Accepting weak client explanations).**

Cet acte se manifeste lorsque l'auditeur remplace des éléments de preuves qu'il devrait collecter lors de sa mission par des explications légères ou insuffisantes qu'il demande auprès de son client (Coram et al., 2008). Selon Sweeney et Pierce (2011), l'auditeur s'engage dans cette action lors du contrôle des opérations compliquées qui prennent une longue durée de vérification. Dans leur étude, les interviewés (le personnel de l'audit) déclarent que l'auditeur, quand il procède à la vérification des opérations de crédit-bail, accepte des explications courtes de leur part car elles peuvent lui prendre trois semaines de vérification. Ils révèlent également que les examens analytiques sont des procédures que les auditeurs remplacent souvent par des explications de leur part (Sweeney et Pierce, 2011). Un autre exemple nous est fourni par Coram et al. (2008). Celui d'un auditeur qui remarque le manque de quelques pièces justificatives lors de sa vérification d'un échantillon de transactions. Cet auditeur communique le problème à l'audité et ce dernier lui convint du bon enregistrement des transactions.

- **Dépendre plus qu'il le faut du travail du client (Placing greater than appropriate reliance on client work)**

L'auditeur légal fait souvent appel aux travaux de vérifications réalisés par l'audit interne dans l'exécution de sa mission de contrôle des états financiers (Felix, Gramling et Maletta, 2001). En effet, Felix et al. (2001) sont arrivés à des résultats importants concernant la relation entre le montant des sommes versées à l'auditeur légal et la contribution de l'audit interne dans les travaux de certification. Ces résultats montrent que le niveau des honoraires est déterminé en fonction de la contribution de l'audit interne ; plus la contribution de l'audit interne est considérable moins sont les dépenses de l'audit légal. Dans des conditions concurrentielles du marché de l'audit, l'auditeur légal a intérêt à opter pour cette collaboration car cela lui aide à compenser la baisse des honoraires (et donc des heures de travail) par l'effort fourni par l'audit interne. L'audité pour qui cette situation est avantageuse financièrement essaye d'exercer son influence sur l'auditeur légal pour qu'il élargisse davantage son utilisation des travaux d'audit interne et ce en travaillant plus sur la qualité de l'audit interne, en gérant sa disponibilité et en facilitant les conditions de sa collaboration avec l'auditeur légal.

Quatre ans après, Felix, Gramling et Maletta (2005) ont approfondi les études de Felix et al. (2001) et sont parvenus à des conclusions pertinentes concernant l'effet de la quantité des prestations non audit sur l'intensification de la dépendance de l'auditeur légal vers les travaux de vérifications de l'audit interne. En effet, plus la somme des honoraires versés pour des prestations non audit est importante, plus l'auditeur est sensible envers la pression exercée par son client et plus il est négligent par rapport à la qualité des travaux de l'audit interne. Ceci réduit l'efficacité du processus de vérification des comptes.

Les circonstances qui poussent l'auditeur à se comporter dépendamment du travail de l'audité sont nombreuses. En plus du niveau des honoraires, on trouve la pression temporelle. En fait, afin d'économiser son temps, l'auditeur peut permettre au client de lui sélectionner l'échantillon sur lequel il va travailler (Suyanto, 2014). Ceci augmente le risque des manipulations comptables non découvertes, et ce, en laissant à l'audité la possibilité de jouer sur la composition de l'échantillon et ne présenter à l'auditeur que les éléments fiables (Sweeney et Pierce, 2011). Dans l'étude de Pierce et Sweeney (2011, p. 340), un interviewé (faisant partie du personnel de l'entité auditée) raconte une expérience personnelle qui confirme l'occurrence d'un tel acte. Il dit que « dans l'échantillon (des factures) des quatre qu'ils (l'équipe de vérification) avaient choisies, vous savez que nous n'avons pas pu en trouver trois et je leur ai

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

demandé d'en prendre trois autres et ils l'ont fait ». L'audité ici a tenté de biaiser la composition de l'échantillon et ce en dissimulant les factures erronées et ne présentant que celles qui sont correctes. Il a réussi à faire passer la fraude inaperçue suite au comportement irresponsable de l'auditeur (Pierce et Sweeney, 2011).

- **Effectuer une revue superficielle des documents du client (Superficial review of client documents)**

L'auditeur ne procède pas à un contrôle de l'ensemble des éléments composant une pièce justificative (Coram et al., 2008, p. 148). C'est le cas, par exemple, du contrôle d'une facture ou l'auditeur vérifie le montant total sans porter attention aux autres éléments (la commande, l'imputation comptable, etc.) (Herrbach, 2000).

- **Rejeter des éléments qui paraissent compliqués et les remplacer par d'autres dans un échantillon (Rejecting awkward-looking items from a sample)**

Lors de la sélection des éléments d'un échantillon, l'auditeur doit faire attention à ce que les éléments de la population ont des probabilités égales d'être choisis (ISA 530). Pour éviter un travail pénible et compliqué, et assurer une exécution plus rapide des éléments de l'échantillon, l'auditeur peut jouer sur la composition de l'échantillon et ce en rejetant les éléments qui lui paraissent compliqués et les remplacer avec d'autres éléments plus simples tel est le cas des factures comportant plusieurs pièces justificatives, requêtes et annotations manuscrites. Elles peuvent être remplacées par d'autres plus simples (Coram et al., 2008).

- **Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon (Not testing all items in a sample)**

Une fois l'échantillon est sélectionné, l'auditeur peut ne pas mettre en œuvre toutes les procédures de contrôle programmés pour chaque élément de l'échantillon (Coram et al., 2008) tel que ne contrôler que trente éléments d'un échantillon sur cinquante (Willett et Page, 1996). Coram et al. (2008) donnent l'exemple d'un auditeur qui met un échantillon de débiteurs sous examen pour contrôler l'encaissement de l'argent. Il déclare que l'argent a été bien encaissé auprès de certains clients sans l'avoir réellement vérifié (Coram et al., 2008).

- **Ne pas achever les procédures nécessaires à l'audit -ne pas approfondir l'examen de l'aspect qualitatif des anomalies significatives (Failure to complete procedures required in an audit)**

En audit légal, les tâches de vérification des états financiers sont hiérarchisées par priorité. Lorsque le temps est limité, l'auditeur peut choisir d'effectuer une tâche principale contre une autre secondaire (Braun, 2000). Les conclusions de l'étude de Braun (2000) révèlent que, sous une pression de temps, les auditeurs choisissent de concentrer leurs efforts sur la collecte des éléments probants portant sur la quantité et la fréquence des anomalies significatives présentes dans les états financiers contre l'examen critique de ces éléments. En effet, les inexactitudes relevées peuvent être à l'origine de certains actes frauduleux et le fait de négliger l'examen approfondi de leur aspect qualitatif est un acte dysfonctionnel qui réduit le taux de détection de la fraude et peut aboutir à des conclusions erronées de la part de l'auditeur (Braun, 2000).

- **Réduire la taille de l'échantillon spécifique au programme d'audit (Reducing the sample size specified in the audit programme)**

Conformément à la norme ISA 530, l'échantillon sélectionné doit être d'une taille considérable pour qu'il représente au mieux la population étudiée. Ceci permet de généraliser la conclusion relative à l'échantillon à l'ensemble des éléments de la population étudiée. Dans certains cas, l'auditeur opte pour une réduction de la taille de l'échantillon, ce qui augmente le risque d'échantillonnage c'est à dire le risque d'aboutir à une conclusion inappropriée ou bien distincte de celle à laquelle il aurait abouti s'il avait appliqué la même procédure à l'ensemble de la population.

- **Réduire la quantité de la documentation et des preuves (Reducing the amount of documentation and evidence)**

Que ça soit pendant les tests de procédures ou les tests substantifs, l'auditeur est tenu de noter tous les tests réalisés et les éléments contrôlés dans un échantillon (Peytchiva et Gillet, 2012). A cause de certaines circonstances telles que le manque de temps, l'auditeur peut procéder à une réduction de la quantité de la documentation établie (Ramsey et Payne, 2007, cités par Peytchiva et Gillet, 2012).

- **Frauder -arrêter prématurément la mission sans avoir achever tout le travail requis (False signoff/prematurely signing-off an audit procedure)**

L'auditeur fait une déclaration mensongère sur l'accomplissement d'une phase de contrôle sans avoir réellement réaliser toutes les procédures de vérification, procéder à les couvrir par d'autres ou déclarer ne pas les avoir réalisées (Coram et al., 2008 ; Yuen et al., 2013 ; Shapeero, Koh et Killough, 2003). A titre d'exemple, dans le cadre d'un contrôle d'inventaire, l'auditeur annonce avoir vérifié la présence d'un bon de comptage pour tous les éléments stockés sans qu'il a réellement réalisé cette vérification (Herrbach, 2000).

1.3.2.2 Sous-déclaration du temps de l'audit

Lorsque l'auditeur estime que les vérifications et les contrôles qu'il doit effectuer dépassent la durée prescrite pour la mission, il change de comportement afin de s'adapter à la situation (Manatap et al., 2017). Il peut agir de deux manières différentes, soit en demandant une augmentation des budgets-temps, mobilisant plus d'énergie, d'effort et de concentration, etc., soit en optant pour des comportements dysfonctionnels dans leur forme directe notamment les comportements de réduction de qualité de l'audit et/ou indirecte en choisissant de prendre sur son temps et consacrer des heures supplémentaires pour achever son audit. En revanche, la déclaration des heures de travail ne se fait que par rapport aux heures légales (sur lesquelles il sera payé) c'est ce qu'on appelle la sous-déclaration du temps de l'audit (Khoudamoradi et Hajiha, 2016).

La sous-déclaration du temps de l'audit engendre de sérieux problèmes. Le nombre des heures déclarées sert aux cabinet d'audit comme base pour déterminer les honoraires obtenus des clients, évaluer la performance des auditeurs et fixer les futurs budget-temps. Cependant, ces objectifs ne peuvent être atteints sauf si le nombre des heures déclaré soit correct (Shapeero et al., 2003). Ne pas déclarer le temps réel consacré aux tâches réalisées réduit le rendement du cabinet (Khan et al, 2014) et fausse l'évaluation des performances des auditeurs (Shapeero et al., 2003). De plus, cette action fait ignorer le fait de devoir revoir et réviser les budgets de temps alloués (Umar et al., 2017). Puisque les budgets des missions futures sont fixés en fonction des budgets passés (Manatap et al., 2017), la sous déclaration du temps de l'audit fausse le processus de budgétisation et fait augmenter la probabilité du non accomplissement des audits futures (Yen et al., 2013 ; Umar et al., 2017) et, par conséquence, accroître le risque d'occurrence des comportements de réduction de qualité de l'audit et de la sous-déclaration du

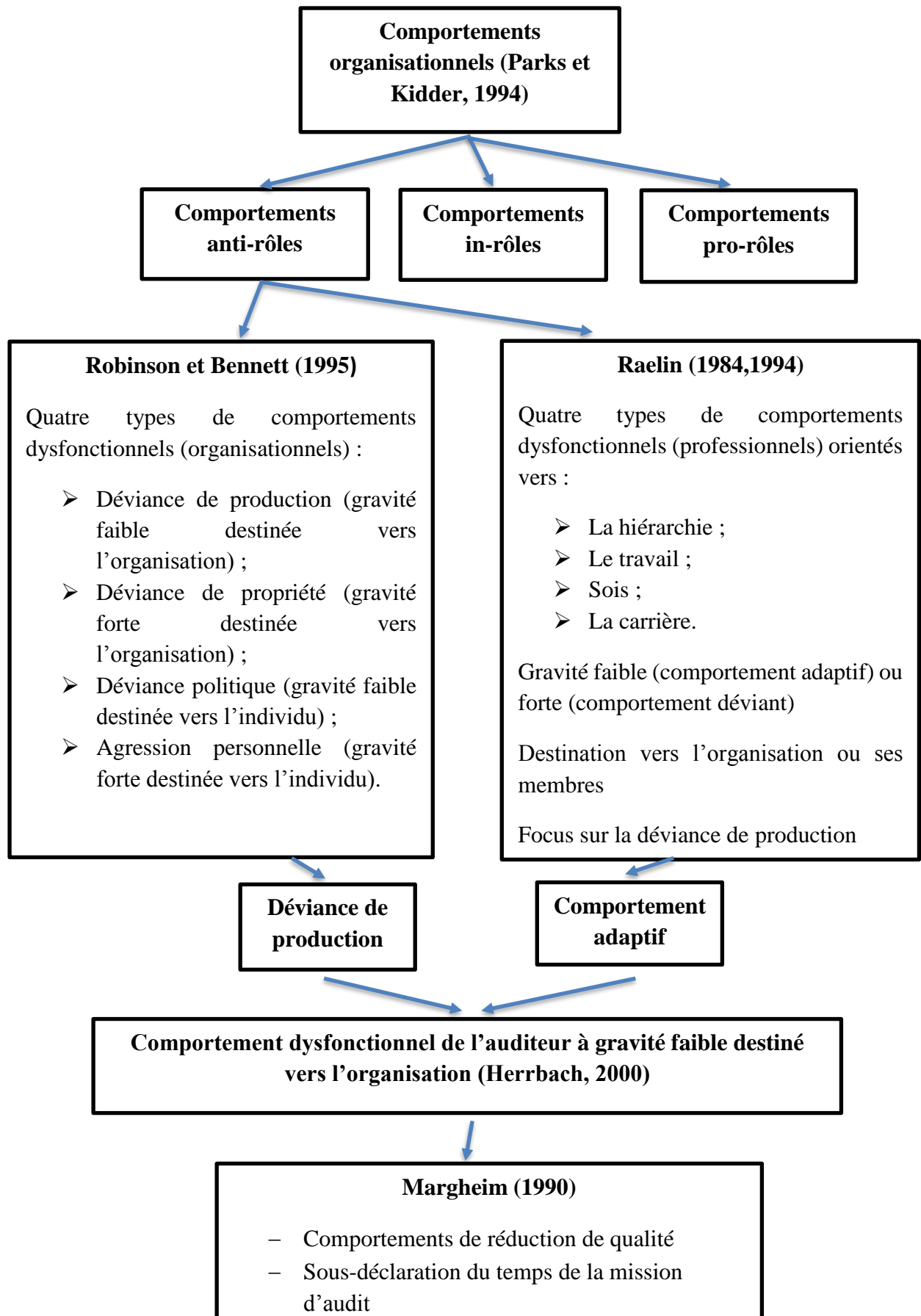
Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

temps de l'audit. Otley et Pierce (1995) ont abouti à des résultats intéressants sur la quantité du temps non déclarée dans les cabinets d'audit irlandais appréciée avec une moyenne de 12.2% de la totalité des heures travaillées et une fréquence plus importante que celle déclarée dans l'étude de Kelley et Margheim (1990).

Chaque membre de l'organisation doit se tenir à son « rôle » dans le cadre du respect de son contrat de travail c'est ce qu'on appelle un comportement in-rôle. Cependant, ce dernier peut parfois ne pas être dans son rôle et ce, en agissant de manière fonctionnelle en adoptant un comportement « pro-rôle » ou dysfonctionnelle en s'engageant dans un comportement « anti-rôle » (Parks et Kidder, 1995) (§ 1.1).

Les comportements organisationnels dysfonctionnels ont fait l'objet d'un ensemble de définitions et de classifications (§ 1.2). En se basant sur les typologies de Raelin (1984, 1994) et Robinson et Bennett (1995), Herrabch (2000) a pu définir ce qu'est un comportement dysfonctionnel dans le domaine de l'audit légal. La littérature recense deux types de ces comportements à savoir les comportements de réduction de qualité et la sous-déclaration de temps de l'audit (§ 1.3).

Figure n° 03 : Définition des comportements dysfonctionnels des auditeurs



Section 2 : Etat des lieux des études antérieures sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Avant de développer notre problématique de recherche, faire un état de l'art des études de recherche publiées sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs nous paraît primordial. D'une part, il nous tient informer de l'état d'avancement des recherches et des conclusions obtenues sur cette thématique. D'autre part, il nous permet d'orienter notre recherche en se focalisant sur de nouvelles zones de recherche.

Notre objectif essentiel n'est pas de rassembler la totalité des études antérieures menées sur la thématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs mais de présenter celles qui nous paraissent pertinentes pour l'accomplissement de ce travail de recherche.

Dans un premier point, nous exposerons brièvement une série d'études réalisées sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs (§ 2.1). Le deuxième point portera sur une discussion qui tracera les orientations de notre recherche (§ 2.2).

2.1.Principaux réalisations et résultats

L'intérêt des chercheurs pour les comportements dysfonctionnels des auditeurs a vu le jour depuis une cinquantaine d'année aux Etats-Unis. A la fin des années 1970, une première série d'études s'est lancée dont l'objectif essentiel était d'identifier les facteurs explicatifs de ces pratiques. Elle s'est focalisé essentiellement sur l'examen de l'impact d'un facteur particulier sur la fréquence de ces attitudes qui représentait, dans la majorité de ces études, « la pression budget-temps ». À travers les années, une deuxième série d'études est apparue pour construire d'autres modèles explicatifs multivariés et plus riches (Herrbach, 2000).

Au début, l'intérêt pour les travaux de recherche menés autour de la thématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs a porté sur un objectif essentiel qui est la détermination des causes de ces pratiques. Après, il était inévitable de mener d'autres études de recherche visant la détermination de leurs conséquences sur les auditeurs, les cabinets d'audit, la profession d'audit et la communauté des affaires et aussi la recherche de solutions pour les réduire voire les éliminer.

2.1.1. Les études identifiant les causes des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Rhode (1978, cité par Herrbach, 2000) fut le premier chercheur à aborder la thématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs, et plus particulièrement, des comportements de réduction de qualité de l'audit, tout en cherchant les motifs poussant les professionnels de l'audit légal à se comporter d'une telle manière. Son étude a eu lieu aux Etats-Unis où 1526 auditeurs ont été ciblés par questionnaire. Les résultats de cette enquête nationale révèlent que la pression liée au respect des budgets de temps était la principale cause des comportements de réduction de qualité de l'audit. Quatre ans après, Lightner, Adams et Lighter (1982, cités par Herrbach, 2000) ont pu confirmer ces conclusions. Dans la même année, Alderman et Deitrick (1982, cités par Gaddour, 2016) ont réalisé une étude essayant d'expliquer le recours des auditeurs à la sous-déclaration du temps de l'audit. Les résultats de leur étude menée aux Etats-Unis visant des auditeurs opérant dans des Big 8 indiquent que les causes principales de ces comportements dysfonctionnels étaient la faisabilité perçue du budget et l'attitude de la hiérarchie envers ces pratiques. Cinq ans plus tard, Kelley et Margheim (1987, cités par Gaddour, 2016) déclarent à travers une étude de recherche menée aux Etats-Unis que les auditeurs, en étant sous pression budgétaire, sont plus enclins à sous-déclarer le temps de l'audit qu'à s'engager dans des comportements de réduction de qualité de l'audit.

D'autres études de recherche ont marqué l'histoire des comportements dysfonctionnels des auditeurs citons les études d'Otley et Pierce (1995, 1996a, 1996b) et Kelley, Margheim et Pattison (1999). En effet, celles-ci traçaient le début d'une deuxième série de recherche avec des modèles explicatifs multivariés et plus fournis (Gaddour, 2016).

Etude d'Otley et Pierce (1995, 1996a, 1996b)

Cette étude irlandaise a choisi de mettre en évidence les comportements dysfonctionnels à l'occasion d'une enquête ciblant une population constituée d'auditeurs seniors travaillant dans trois Big 6 (Big 4 actuellement). Une méthode quantitative a été déployée afin d'assurer la collecte de données. Les deux chercheurs ont réussi à faire distribuer 356 questionnaires dont 260 réponses ont été obtenues. A partir de ce questionnaire, trois publications ont été diffusées dont une en 1995 et deux autres en 1996.

Le premier article publié en 1995 avait pour objectif l'examen de l'impact du style de commandement (leadership) sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors. Par rapport au style de commandement, deux dimensions ont été prises en considération notamment

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

« structure » (degrés de structuration des tâches et d'encadrement des activités des subordonnés par le supérieur) et « considération » (degré de considération que donne le supérieur à ses subordonnés dans l'objectif de construire une relation de confiance et de respect des subordonnés par le supérieur). Quand il s'agit des comportements dysfonctionnels étudiés, les deux types ont été mis en évidence à savoir les comportements de réduction de qualité de l'audit et la sous-déclaration du temps de l'audit.

Les résultats indiquent que les deux dimensions du style de commandement ont un effet statistiquement significatif sur les deux formes des comportements dysfonctionnels. En effet, « la considération » a un impact négatif contrairement à « la structure » qui a un impact plutôt positif. De plus, ces deux relations sont modérées par « l'incertitude environnemental ». Cet effet modérateur est plus fort pour les comportements de réduction de qualité que pour la sous-déclaration du temps de l'audit.

En 1996, un deuxième article a été divulgué. D'un côté, il étudie l'effet de trois facteurs notamment « l'influence du client sur le budget-temps » (par le biais des honoraires), « l'influence du programme d'audit sur le budget-temps » et « l'influence du niveau de participation de l'auditeur sénior dans la constitution du budget-temps » sur la perception de la faisabilité du budget-temps. De l'autre, il examine l'effet de cette dernière sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs séniors.

Cette publication présente des résultats importants indiquant que l'auditeur sénior estime une grande difficulté de faisabilité du budget-temps quand il perçoit un « impact sur le budget-temps de la part du client », quand il y a une faible « influence du programme d'audit sur le budget-temps » et lorsque sa « participation dans l'établissement des budgets-temps » est réduite. De plus, plus le budget-temps est perçu comme étant difficile à atteindre plus l'auditeur sénior s'engage dans des comportements dysfonctionnels.

Le troisième article date également de 1996. Dans cette publication, Otley et Pierce (1996b, cités par Gaddour, 2016) présente un modèle explicatif des comportements dysfonctionnels multivarié et plus fourni que ceux construits dans les deux premières publications. En effet, il intègre des variables déjà utilisées dans les deux premiers articles à savoir « faisabilité du budget », « structure » et « considération » et d'autres variables nouvelles notamment

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

« approbation du superviseur », « implication professionnelle »¹⁰, « implication organisationnelle »¹¹, « efficacité du processus de revue » et « importance donnée au budget ».

Les résultats indiquent que les variables « faisabilité du budget » et « considération » ont un impact négatif et significatif sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs séniors tant que la variable « structure » dispose d'un impact positif et significatif sur ces pratiques. Ces conclusions s'alignent avec celles obtenues dans les deux premières publications. Lorsqu'il s'agit des nouvelles variables, il a été démontré que « l'efficacité du processus de revue » et « l'implication organisationnelle » ont un impact négatif et significatif sur les comportements de réduction de qualité de l'audit alors que « l'approbation du superviseur » a un effet positif et significatif sur la sous-déclaration du temps de l'audit. Cependant, les deux variables « implication professionnel » et « importance donnée au budget » s'avèrent n'avoir aucun effet significatif.

Etude de Kelley et al. (1999)

Kelley et al. (1999) étaient les premiers à étudier l'effet différentiel du couple « pression budget-temps » et « pression des délais » sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, notamment les comportements de réduction de qualité de l'audit et la sous déclaration du temps passée sur la mission et l'insatisfaction au travail. La décision d'entreprendre cette enquête a été motivée, d'une part, par l'absence des études de recherche examinant l'impact de la pression des délais sur les auditeurs, et d'autre part, par l'appel de la Commission sur les Responsabilités des Auditeurs (1978) et Solomon et Brown (1992) à étudier l'influence des deux variables sur les attitudes des vérificateurs des comptes.

Un total de 374 questionnaires a été adressé à une population d'auditeurs constituée essentiellement d'auditeurs juniors et séniors opérant aux Etats-Unis dans des Big 6 et non Big 6. Un total de 85 réponses a été obtenu dont 38 viennent de la part des juniors et 47 des séniors, soit un taux de réponse égal à 23%.

La majorité des auditeurs séniors déclarent que le niveau de pression provenant des délais est beaucoup plus important en comparaison avec le niveau de pression provenant des budgets-

¹⁰ Un professionnel impliqué est un professionnel qui éprouve une forte relation d'attachement à l'égard de sa profession (Broberg, Tagesson, Argento, Gyllengahm et Martenso., 2016). Cette relation apparaît quand le professionnel soutient les objectifs de la profession, déploie des efforts considérables pour la réalisation de ces fins et souhaite garder son appartenance à cette profession (Broberg et al., 2016).

¹¹ Un employé impliqué est un employé attaché à son organisation. Il montre un intérêt pour la réalisation des objectifs de cette dernière et ce en déployant des efforts supplémentaires (Donnelley et al., 2003).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

temps. Ils révèlent également qu'ils subissent plus de stress à cause de la pression des délais que la pression des budgets-temps. Par contre, les auditeurs juniors trouvent que les niveaux de pressions provenant des budgets-temps et des délais et les niveaux de stress ressentis en conséquence sont pratiquement égaux. En dépit des résultats obtenus sur les niveaux de pression et de stress provenant des délais, la pression et le stress liés au budget-temps apparaissent comme ceux à conduire le plus à s'engager dans des comportements de réduction de qualité de l'audit.

Etude de Donnelly et al. (2003)

En 2003, Donnelly et al. ont réalisé une enquête aux Etats-Unis pour investiguer sur la capacité des variables associées aux caractéristiques et attitudes individuelles des auditeurs à savoir « le locus de contrôle »¹², « l'engagement organisationnel » et « le niveau hiérarchique de l'auditeur » à expliquer le degré d'acceptabilité des comportements dysfonctionnels chez les auditeurs.

Un nombre de 205 questionnaires a été adressé à des auditeurs occupant divers postes (juniors, seniors, managers et partenaires) opérant dans des cabinets d'expertise comptable de tailles variées. Une analyse de chemin a été utilisée pour traiter 113 réponses obtenues.

Ce travail de recherche confirme que les auditeurs se caractérisant par « un locus de contrôle interne » montrent un niveau d'acceptabilité des comportements dysfonctionnels plus faible comparativement à ceux caractérisés par « un locus de contrôle externe » et que ceux ayant un fort « engagement organisationnel » montrent un niveau d'acceptabilité moins faible pour ces actes indésirables. De plus, « le locus de contrôle interne » favorise un fort engagement chez l'auditeur ce qui lui incite à réduire la fréquence des pratiques dysfonctionnelles. « La position hiérarchique », quant à elle, donne également son effet sur les comportements des auditeurs. Il s'avère que les auditeurs occupant des positions hiérarchiques supérieures montrent un niveau d'acceptabilité plus faible de ces actes par rapport aux autres inférieures.

¹² Concept utilisé pour la première fois par Rotter (1966) pour pouvoir donner des explications aux comportements adoptés par les individus au sein des organisations. Un employé caractérisé par un locus de contrôle interne est un employé qui justifie son succès ou son échec par la quantité d'effort provenant de sa part. Alors qu'un employé avec un locus de contrôle externe justifie le résultat de ses actions toujours par rapport à des faits externe tel que la chance (Donnelley et al., 2003).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Etude de Coram et al. (2003)

L'objectif assigné à cette étude était d'enquêter sur l'occurrence des comportements de réduction de qualité de l'audit et la cause pour laquelle les auditeurs australiens optent pour ce genre de pratique.

La population étudiée se compose d'une part des candidats ayant réussi le module d'audit avancé de l'année professionnelle de l'Institut des Comptables Agréés (The Institute of Chartered Accountants). Ces candidats ont été choisis car ils ont deux à trois ans d'expérience ce qui permet de les considérer comme des auditeurs séniors et d'autre part, des auditeurs opérant dans des Big 5 avec une à cinq années d'expérience. Un total de 118 questionnaires a été envoyé. Le taux de réponse a été estimé à 39%.

Les résultats de l'analyse de régression multiple indiquent que la majorité des répondants (63%) réclament avoir commis des comportements de réduction de qualité de l'audit pendant leur carrière dont le plus fréquent est le rejet d'éléments compliqués de l'échantillon. Ces pratiques sont provoquées chez les auditeurs essentiellement quand ils ressentent une grande pression budgétaire ou lorsqu'ils estiment que les risques sont minimes. Dans ce cas, ils effectuent des contrôles à la légère.

Etude de McNamara et Liyanarachchi (2008)

Cette étude néo-zélandaise s'inscrit dans le champ des travaux menés sur les systèmes de contrôle de gestion des cabinets d'audit. En effet, les deux chercheurs essayent à travers ce papier d'expliquer, d'un côté, les effets d'un ensemble de variables notamment « le type du cabinet d'audit » (Big 4 et non Big 4), « la position occupé par l'auditeur » (junior, sénior, manager et associé), « les honoraires d'audit », « le programme d'audit », « la participation de l'auditeur dans l'établissement des budgets-temps » et « le budget de temps réel de l'année précédente » sur la faisabilité du budget-temps et, de l'autre, « l'impact de la faisabilité du budget-temps » sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs à savoir les comportements de réduction de qualité de l'audit et la sous-déclaration de temps de l'audit.

L'enquête a été réalisée par le biais d'un questionnaire distribué à 594 auditeurs travaillant dans des cabinets d'audit internationaux et nationaux. L'analyse de régression catégorielle de 151 réponses a abouti à des résultats intéressants. En effet, les auditeurs opérant dans des Big 4 perçoivent plus de pression budgétaire comparativement à ceux exerçant dans des non Big 4 et

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

les auditeurs occupant des positions hiérarchiques supérieures subissent plus de pression budgétaire par rapport à ceux occupant des positions hiérarchiques inférieures. De plus, les honoraires d'audit et l'influence du programme d'audit affectent négativement la faisabilité des budgets-temps alors que le niveau de participation dans l'établissement des budgets et les budgets de l'année précédente les affectent positivement. Par rapport à la relation entre la faisabilité des budgets-temps et les comportements dysfonctionnels, les résultats démontrent l'existence d'une relation négative et significative. Autrement dit, plus les budgets-temps sont difficilement atteignables, plus les auditeurs s'engagent dans des comportements de réduction de qualité et dans la sous-déclaration du temps de l'audit.

Etude de Pierce et Sweeney (2011)

Pierce et Sweeney tiennent à explorer l'environnement externe du cabinet afin d'essayer de comprendre les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Cette étude irlandaise a fait appel à une méthode d'enquête qualitative réalisée par des entretiens semi-directifs effectués avec 18 salariés de 7 entreprises cotées en bourse qui ont travaillé de manière continue avec les équipes d'audit. Le but essentiel était de savoir si ces employés s'estiment capables d'exercer une influence sur le déroulement de la vérification en général et sur les comportements des équipes d'audit en particulier à travers certaines pratiques (tel que rendre l'information indisponible temporairement pour l'auditeur, lui présenter des échantillons préparés à l'avance, etc.).

Les participants dans cette investigation confirment qu'ils ont un pouvoir d'influence sur les auditeurs et que ces derniers s'influencent à leur tour en s'engageant dans des actes de réduction de qualité de l'audit (en acceptant des échantillons biaisés préparés à l'avance, en montrant une dépendance envers leur travail et en acceptant des explications légères de leur part). Ils déclarent également le fait qu'ils mettent en œuvre une stratégie contre les auditeurs qui doit leur éviter toute situation embarrassante pendant les travaux d'audit et surtout leur garantir l'émission d'un avis aussi favorable que possible. En d'autres termes, ils utilisent un ensemble de mécanismes de défense inter-organisationnels qui leur permet de tirer profit de toute défaillance décelée dans les systèmes de contrôle des auditeurs (manque d'expérience des auditeurs, pression temporelle et faiblesses du processus technique). Ces mécanismes leur sont avantageux mais conduisent à des dysfonctionnements comportementaux menaçant la crédibilité des rapports établis.

Etude de Yuen et al. (2013)

Cette étude, réalisée en Chine et plus particulièrement dans la ville de Macau, ambitionne à savoir quel type de relation est établie entre « la complexité des tâches », « la pression budget-temps », « l'importance du client » et « l'indépendance de l'auditeur » avec l'acceptabilité des comportements dysfonctionnels par l'auditeur. Elle vise également à tester l'effet de l'acceptabilité de ces actes irréguliers sur l'intention de l'auditeur à quitter le cabinet. D'autres variables de contrôle ont été rajoutées à savoir le genre, la taille du cabinet et la position car elles aident à éviter les écarts de biais au moment de l'appréciation des variables d'intérêt.

L'analyse de données recueillies à travers des questionnaires et des interviews menées avec des auditeurs occupant diverses positions dans des Big 4 et non Big 4 indique qu'à l'exception de « la complexité de travail », le reste des facteurs ont un effet sur le niveau d'acceptabilité des dysfonctionnements par les auditeurs. Yen et al (2013) expliquent que « la pression budgétaire » et « l'importance donnée au client » sont liés significativement et positivement au niveau d'acceptabilité des comportements dysfonctionnels alors que « l'indépendance de l'auditeur » est associée significativement et négativement avec le niveau d'acceptabilité des dysfonctionnements. C'est-à-dire que l'auditeur va de plus en plus vers une réduction de la quantité de son travail lorsque les conditions de pression budgétaire s'aggravent, lorsqu'il donne une importance particulière à un client donné et/ou lorsqu'il trouve des difficultés pour révéler certaines infractions découvertes dans les états financiers audités. En effet, ce recours vers des dysfonctionnements peut refléter un sujet de mécontentement de la part de l'auditeur ce qui augmente son intention de quitter le cabinet.

Etude de Zakaria, Yahia et Salleh (2013)

Un simple objectif a été dédié à ce travail de recherche qui est de tester si la pression budgétaire exerce un impact négatif sur les comportements des auditeurs. En vue de collecter les données nécessaires, des questionnaires ont été distribués sur des auditeurs juniors opérant dans des cabinets Big 4 en Malaisie. L'exploitation de 157 réponses a abouti à des résultats intéressants.

En effet, les répondants admettent avoir commis des pratiques réducteurs de la qualité de l'audit mais pas à cause de la pression budgétaire subie. A l'occasion de ces conclusions, les chercheurs proposent d'examiner d'autres déterminants susceptibles d'avoir un pouvoir explicatif de ce phénomène tel que le manque d'expérience car la population ciblée est constituée d'auditeurs

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

juniors avec un niveau d'expérience minable par rapport aux positions hiérarchiques supérieures.

Etude de Suyanto (2014)

Ce travail de recherche a été conduit dans le but de comprendre en profondeur les comportements dysfonctionnels des auditeurs indonésiens dans un contexte institutionnel. L'environnement institutionnel englobe l'environnement interne du cabinet d'audit comportant le processus d'audit (système de revue de la qualité, temps-budget, etc.) et la culture du cabinet (longues heures de travail, surcharge de travail, tâches en dehors des compétences, etc.) et l'environnement externe constitué de la réglementation (délais des régulateurs et clients, l'examen de la qualité d'audit par les régulateurs, exigences de divulgation accrues, exigences de rotation, etc.), du marché de l'audit (clients non serviables, complexité accrue de la réalisation des audits, audit des grands clients), de la culture et société (réputation des cabinets au sein de la communauté des affaires, équilibre entre vie privée et professionnelle, attitude du conjoint face à la carrière, etc.).

Une approche qualitative a été appliquée en premier réalisée par 33 entretiens semi-directifs avec des auditeurs occupant diverses positions hiérarchiques. Une approche quantitative a été menée ultérieurement afin d'enrichir les résultats et les universaliser. Un total de 1063 questionnaire a été envoyés aux auditeurs opérant dans des cabinets d'audit de taille grande, moyenne et petite. 356 réponses ont été obtenues soit un taux de réponse égal à 34%.

Les principaux résultats auxquels est parvenu le chercheur sont comme suit :

- Bien que l'environnement institutionnel (interne et externe) régisse la profession de l'audit légal, il fait l'objet de plusieurs complications qui constituent pour les auditeurs une source de pression qui s'avèrent être plus forte quand il s'agit des firmes de tailles importantes ;
- L'environnement institutionnel impose aux firmes d'audit d'accomplir conjointement des objectifs professionnels et commerciaux ce qui crée une complexité ;
- Les effets de la pression institutionnelle résultent dans des dysfonctionnements dont la fréquence est plus faible dans les cabinets de grande taille ;
- Malgré les problèmes que peuvent causer les comportements dysfonctionnels des auditeurs sur la qualité de l'opinion de l'audit, les auditeurs optent pour ces méthodes afin de maintenir une harmonisation entre les objectifs professionnels et commerciaux.

Etude d'Andreas (2016)

Cette étude a été menée dans le but de comprendre comment le facteur « pression budgétaire » contrôle l'impact exercé par « l'engagement professionnel » de l'auditeur sur « la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit ».

En appliquant une analyse de régression multiple et une autre de régression d'interaction sur 70 réponses obtenues par des questionnaires adressés à des auditeurs (juniors, séniors, managers, superviseurs et associés) opérant dans des cabinets d'audit en Indonésie, le chercheur aboutit à des conclusions étonnantes.

Les constats exprimés par les chercheurs ont été logiques. Tout auditeur se caractérisant par un fort engagement professionnel est censé refuser toute action fautive susceptible de réduire la qualité de ses prestations. Cependant, les résultats ont été contradictoires. En effet, les trois dimensions de « l'engagement organisationnel », notamment, « l'engagement professionnel affectif »¹³, « l'engagement professionnel continu »¹⁴ et « l'engagement professionnel normatif »¹⁵, pratiquent un effet plutôt positif sur « la sous déclaration du temps réel ». Ce résultat s'explique par le fait que les auditeurs estiment cette action à faible risque. De plus, l'impact exercé par « l'engagement professionnel » sur « la fautive déclaration du temps » tend à s'intensifier avec la croissance de « la pression budgétaire ».

Sari, Enriwaru et Mokodangan (2016)

Ce travail de recherche vise essentiellement à vérifier si « la pression budget-temps » et le locus de contrôle » donne avec les comportements dysfonctionnels une relation significative. Cette étude conduite en Indonésie met sous enquête 34 auditeurs employés de l'agence de surveillance des finances et du développement de la province de Gorontalo.

L'analyse de données a été effectuée par le biais d'un ensemble de tests à savoir le test de qualité de données, le test classique des hypothèses et l'analyse de régression linéaire multiple. Les 34 répondants aux questionnaires montrent que la pression provenant des budgets-temps constitue pour eux une source de démotivation leur incitant à agir de manière dysfonctionnelle. Le locus

¹³ La dimension affective de l'engagement professionnel se manifeste lorsque le professionnel détient une relation émotionnelle avec la profession ou le professionnel déploie des efforts afin d'aider à l'atteinte de ses fins (Broberg et al., 2016, 93).

¹⁴ La dimension continue de l'engagement professionnel consiste à tenir en compte les coûts d'opportunités résultant lorsque le professionnel quitte la profession (Andrea, 2016).

¹⁵ La dimension normative de l'engagement professionnel se manifeste lorsque l'individu se sent obligé envers la profession (Andrea, 2016).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

de contrôle apparaît n'avoir aucun effet significatif sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Par contre, un locus de contrôle externe associé à la pression budget-temps montre son effet positif et significatif sur ces pratiques.

Etude de Svanstrom (2016)

Cette étude conduite en Suisse vise fondamentalement à examiner l'effet de la pression temporelle « pression budget-temps » et « pression des délais » et de « la participation des auditeurs dans des formations » sur l'occurrence des comportements dysfonctionnels des auditeurs.

Contrairement à plusieurs études précédentes dont la plupart a ciblé une population composée d'auditeurs débutants juniors et seniors avec un niveau d'expérience plutôt faible, Svanstrom (2016) a effectué des questionnaires avec 235 auditeurs signataires des rapports d'audit opérant dans de petits cabinets d'audit c'est-à-dire des auditeurs bien compétents, qualifiés et expérimentés dans la conduite des missions d'audit et l'émission des rapports d'audit. Les résultats de l'analyse multivariée de données indiquent que plus les auditeurs estiment une augmentation de « la pression de temps » au cours de la mission de vérification, plus leur recours à des dysfonctionnements accroit. En revanche, les auditeurs avec un niveau de participation élevé dans des séminaires, des ateliers, etc. sont plus susceptibles à éviter ces pratiques.

Etude de Herda et Martin (2016)

Une étude menée aux Etats-Unis cherchant à étudier quel effet donne le niveau d'engagement professionnel et le niveau d'expérience des auditeurs (juniors, seniors, managers, seniors managers et associés) sur leur perception éthique de la sous-déclaration du temps des missions.

Sur 263 questionnaires distribués, 110 réponses ont été obtenues dont leur traitement révèle une relation négative et significative entre l'engagement professionnel des auditeurs et l'acceptation de la sous-déclaration. Le niveau d'expérience joue le rôle d'un modérateur de cette relation. En effet, moins l'auditeur est expérimenté, plus l'effet est important.

Etude d'Al-Shbiel (2016)

Cette étude datant de 2016 effectuée dans le contexte jordanien a pour finalité d'identifier des facteurs poussant les auditeurs à se comporter d'une manière dysfonctionnelle. Le modèle théorique à tester est constitué de cinq variables, notamment, « le locus de contrôle », les deux

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

dimensions du style de leadership que sont « structure » et « considération », « la pression temporelle » et « la satisfaction au travail ».

Une méthode quantitative par le biais d'un questionnaire a été choisie pour effectuer cette enquête. Une analyse de chemin a été appliquée afin de traiter les 189 réponses provenant d'auditeurs travaillant dans des firmes d'audit nationales et internationales.

Les conclusions révèlent que toutes les variables étudiées sont des variables déterminantes des comportements dysfonctionnels chez les auditeurs. En d'autres termes, « un locus de contrôle » externe, une forte « pression budgétaire », une forte « structure », une faible « considération », un faible niveau de « satisfaction au travail » sont toutes des facteurs qui mènent à des comportements dysfonctionnels. « La satisfaction au travail » quant à elle joue le rôle de médiateur dans toutes ces relations. Cependant, son effet est partiel dans la relation entre « la structure » et les comportements dysfonctionnels. Pour le reste des relations, l'impact exercé est total.

Etude de Umar et al. (2017)

L'objectif de cette étude est de développer et tester un modèle de stress lié au travail (job-related stress model). D'une part, ce modèle contribue à étudier l'influence exercée par la pression (la pression temps-budget et la pression provenant de la complexité des tâches) et la technologie de l'information sur les irrégularités dans les comportements des auditeurs. D'autre part, il permet d'examiner les conséquences de ces comportements sur la capacité des auditeurs à détecter les anomalies significatives présentes au niveau des états financiers audités.

Le questionnaire est l'outil méthodologique utilisé pour la collecte de données. En appliquant un modèle d'équation d'équations structurelles, 81 réponses provenant des auditeurs de Jakarta (Indonésie) ont été traitées.

Les conclusions auxquelles les auteurs ont abouti révèlent que, contrairement à la technologie de l'information, la pression influence le comportement des auditeurs. Cette influence peut apparaître dans deux formes. En effet, lorsque l'auditeur réalise que le temps budgétisé n'est pas suffisant pour l'accomplissement de son travail, il se démotive et opte pour une réduction de la quantité des travaux de vérification qui réduit la quantité des éléments de preuve rassemblés et par conséquent le taux de détection de la fraude. Lorsqu'il constate que les tâches

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

qui lui sont prescrites sont complexes, il se motive et ce en déployant plus de ressources afin d'assurer la réalisation des contrôles souhaités.

Etude de Nor et al. (2017)

Les quatre auteurs ont conduit cette étude dans le contexte malaisien. L'objectif était d'étudier la perception des auditeurs du niveau pression budgétaire subie pendant les années passées et savoir quelle était leur réaction face à cette pression.

1756 questionnaires ont été soumis à des auditeurs inscrits dans l'Institut Malaisien de Comptabilité (MIA) opérant dans des cabinets d'audit de taille divers (Big 4 et non Big 4) et occupant divers postes.

L'analyse des 274 réponses obtenues s'est faite en fonction des variables démographiques dont les résultats étaient insignifiants. En d'autres termes, tout auditeur, peu importe sa position, son niveau d'expérience, son genre ou la taille du cabinet ou il opère, a estimé avoir subi une forte pression causée par des budgets de temps difficilement atteignables. En outre, la majorité des répondants ont répondu à cette pression de manière fonctionnelle (travailler de manière plus efficace, charger correctement le temps, etc.) avec une minorité affirmant avoir recourir occasionnellement à des comportements de réduction de qualité de l'audit.

Etude de Gaol, Ghoazali et Fouad (2017)

Gaol et al. (2017) avaient effectué un questionnaire qu'ils ont distribué à des auditeurs juniors et séniors opérant dans des cabinets d'expertise comptable indonésiens de tailles petite et moyenne. Cette population d'auditeurs a été ciblée car elle est considérée comme la plus exposée au stress. L'objectif principal de l'étude est d'expliquer l'impact de deux facteurs à savoir « la pression budget-temps » et « le locus de contrôle » sur les comportements de réduction de qualité de l'audit et l'effet modérateur que donne « le locus de contrôle » par rapport à la relation entre « la pression budget-temps » et les comportements de réduction de qualité de l'audit.

En analysant 240 réponses, les trois auteurs déclarent une relation positive entre la pression budget-temps et les comportements de réduction de qualité de l'audit. C'est-à-dire que les auditeurs exposés à des niveaux de pression élevés sont les plus susceptibles de délibérer des actes réduisant l'efficacité du processus de collecte des éléments de preuves nécessaires pour l'expression d'une opinion d'audit pertinent. L'effet du locus de contrôle sur ces actes

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

dysfonctionnels n'est pas direct mais plutôt indirect. En effet, ce dernier joue le rôle d'un modérateur dans la relation pression budget-temps/comportements de réduction de qualité de l'audit. Un locus de contrôle externe rend plus intense l'effet de la pression budgétaire sur ces attitudes. L'effet est réduit quand l'auditeur a un locus de contrôle interne.

Etude de Rosa et Suhernita (2018)

Ce travail de recherche essaye de tester si « les dimensions de l'intensité morale » des auditeurs, notamment, « le consensus social »¹⁶, « l'ampleur des conséquences » et « la probabilité d'effet », changent significativement leur perception éthique des comportements dysfonctionnels. Les deux auteurs ont mis en plus « l'engagement organisationnel » en tant que variable de contrôle dans le modèle à examiner pour une meilleure précision des résultats. Cette étude a été menée dans le contexte indonésien par le biais d'un questionnaire administré à des auditeurs publics (government's auditors) travaillant dans trois provinces en Indonésie. Sur un total de distribution de 200 questionnaires, 52 réponses obtenues sont exploitables, soit un taux de réponse de 53%.

En utilisant le modèle de prise de décision de Jones (1991), les deux chercheurs ont examiné les attributs de la question morale de six comportements dysfonctionnels par rapport aux trois dimensions de l'intensité morale. Les principaux résultats révèlent que la perception des auditeurs des comportements dysfonctionnels varie effectivement en fonction de la variation dans « l'intensité morale des auditeurs ». Plus l'auditeur montre un degré d'intensité morale important moins il s'engage dans des comportements dysfonctionnels.

Par rapport aux dimensions de l'intensité morale à savoir « le consensus social », « la probabilité d'effet » sur les auditeurs eux-mêmes et « l'ampleur des conséquences » semblent n'avoir aucun effet significatif sur la perception des actes dysfonctionnels. Ces résultats peuvent s'expliquer, selon les auteurs de l'article, par le fait que les répondants estiment ces actes non décelables par les systèmes de consultation des dossiers et même s'ils sont détectés, les punitions seront minables voire inexistantes.

Les conclusions révèlent que les répondants perçoivent différemment les comportements dysfonctionnels et ce par rapport à leur estimation de leurs « probabilités d'effet » sur les utilisateurs des états financiers. En effet, ils s'accordent sur le fait que « ne pas approfondir un

¹⁶ « Le degré d'accord sur le bien ou le mal d'un acte » (Rosa et Suhernita, 2018, p. 29).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

point technique » est le comportement le plus susceptible à engendrer un risque élevé d'expression d'un jugement d'audit erroné et par conséquent avoir le plus grand impact sur les utilisateurs des états financiers. « Dépendre des explications du client » en tant que substitut pour certaines preuves s'affiche avec l'effet le plus faible ce qui lui fait la pratique la plus commune entre les participants.

Etude de Sulistiyo (2018)

Sulistiyo vise par ce travail de recherche de développer et tester la significativité de la relation entre les trois variables à savoir « l'indépendance », « le locus de contrôle » et « l'engagement professionnel » et les dysfonctionnements des auditeurs.

Un questionnaire a été envoyé par email à 307 cabinets d'expertise comptable en Indonésie. 414 réponses ont été reçues de la part d'un seul cabinet composé de 236 bureaux. 386 réponses venant de 48 juniors, 190 séniors et 148 managers ont été exploitées.

L'analyse de données par le biais de la régression multiple et du test de Sobel complété par le SPSS montre que les trois facteurs « un locus de contrôle interne », une forte « indépendance » et « un engagement professionnel » élevé exercent un effet réducteur sur la fréquence des actes indésirables. De plus, « l'indépendance » peut être renforcée quand l'auditeur se caractérise par « un locus de contrôle interne » et « un niveau d'engagement organisationnel » élevé qui, à son tour, joue un rôle médiateur qui augmente l'impact exercé par « le locus de contrôle » et l'engagement organisationnel » sur la réduction des comportements dysfonctionnels.

Etude de Purnamasari (2019)

Une étude très intéressante qui étudie la relation entre le niveau de « développement moral de l'auditeur »¹⁷ et les deux dimensions de « l'évaluation morale » notamment « l'évaluation morale déontologique »¹⁸ et « l'évaluation morale téléologique »¹⁹ et le « false sign off » (arrêt prématuré de la mission d'audit).

La collecte de données s'est faite à l'aide d'un questionnaire envoyé à 1660 auditeurs indonésiens opérant dans des cabinets internationaux (Big 4). L'analyse de 289 réponses

¹⁷ Le développement moral est le processus de développement du raisonnement, des sentiments et des comportements d'une personne par rapport à ce qui est considéré comme bien ou mal (Purnamasari, 2019).

¹⁸ L'évaluation morale déontologique est une évaluation basée sur ce qui est considéré comme étant éthique ou non éthique (Purnamasari, 2019).

¹⁹ Une évaluation morale téléologique est une évaluation qui vise à décider est ce qu'un acte est faux ou correct suivant les résultats qu'il engendre (Purnamasari, 2019).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

exploitables a été effectuée en utilisant la SEM (Modeling Equation Structural) et l'AMOS (Analysis Moment Of Structure).

Les conclusions disent que des niveaux élevés du « développement moral » et « d'évaluation morale déontologique » affaiblissent significativement la fréquence des comportements de réduction de qualité de l'audit et plus précisément « le false sign off » contrairement à un niveau élevé « d'évaluation morale téléologique » dont l'effet est plutôt positif sur l'occurrence de ces pratiques. De plus, la relation entre « le développement moral » et les comportements de réduction de qualité de l'audit est médiatisée par les niveaux « d'évaluation morale déontologique et téléologique ».

Etude de Tjan, Sukoharsono, Rahman et Suberkti (2019)

La littérature existante a toujours été témoin des dysfonctionnements des auditeurs qui viennent comme une réponse aux systèmes de contrôle mis en place dans les cabinets d'audit. Cette étude indonésienne ambitionne d'examiner l'impact du « système d'évaluation de la performance accentuée sur l'efficacité » (appréciée par rapport à la capacité de l'auditeur à être efficace quand les budgets sont étroits), l'impact du « système d'évaluation de la performance basée sur la qualité » (appréciée par le degré de conformité du travail d'audit aux normes de la profession) et de l'effet de « la complexité des tâches d'audit » (apprécié sur la base des capacités, connaissances et expérience de l'auditeur) sur l'occurrence des pratiques dysfonctionnelles. Ce modèle théorique examine également l'effet médiateur de « l'intention de l'auditeur à quitter le cabinet d'audit » sur la relation entre la « complexité des tâches » et les dysfonctionnements.

Un total de 1735 questionnaires anonymes a été adressé à des auditeurs occupant différents postes hiérarchiques (juniors, séniors, superviseurs, managers et associés) opérant dans des bureaux d'expertise comptable situés dans quatre zones à savoir Jakarta, East Java, South Sulawesi et Bali. Une analyse PLS-SEM de 262 répondants a abouti à des résultats intéressants.

Les résultats indiquent que plus l'évaluation de la performance de l'auditeur est basée sur son efficacité, plus il a tendance à s'engager dans des dysfonctionnements. Par contre, plus l'évaluation de la performance est basée sur le degré de conformité du travail d'audit aux normes d'audit, moins l'auditeur agira d'une manière dysfonctionnelle. De plus, la complexité des tâches stimule l'intention de l'auditeur à quitter le cabinet. En effet, cette dernière a un rôle médiateur dans la relation entre la complexité des tâches et les comportements dysfonctionnels.

Etude de Balasingam, Arumugam et Sanatova (2019)

Ce travail de recherche datant de 2019 a choisi de tester l'effet de « la pression budget-temps », de « l'importance du client », de « l'intention de quitter le cabinet d'audit » et du « type de personnalité A »²⁰ de l'auditeur sur l'acceptabilité des attitudes dysfonctionnels des auditeurs.

Pour la collecte de données, Balasingam et al. (2019) ont envoyé 383 questionnaires aux auditeurs membres de la Chambre des Auditeurs de la République de Kazakhstan (Auditor's Chamber of the Republic of Kazakhstan) travaillant dans des Big 4. Une analyse de régression multiple a été appliquée sur 150 réponses et a fait révéler les résultats suivants. Toutes les variables indépendantes du modèle, à l'exception de « l'intention de quitter », sont liées significativement aux comportements dysfonctionnels des auditeurs. En effet, le niveau de « pression budget-temps » et le degré « d'importance accordé à un client » ont tendance à pousser l'auditeur à utiliser ces méthodes. Par contre, « le type de personnalité A » affaiblit l'intention de l'auditeur de s'engager dans ces actes.

2.1.2. Les études déterminants les conséquences des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Ce sont des études qui visent à discuter les conséquences des comportements dysfonctionnels sur les auditeurs, les firmes d'audit, la profession d'audit et la communauté des affaires. A notre connaissance, peu d'études de recherche se sont engagées dans cette perspective de recherche qui est marquée essentiellement par les études de Pierce et Sweeney (2005, 2006) et Hyatt et Taylor (2012).

Etudes de Pierce et Sweeney (2005, 2006)

Une première étude datant de 2005 vise à analyser la perception par des auditeurs associés des conséquences des comportements de réduction de qualité de l'audit commis par des auditeurs collaborateurs au sein des cabinets d'audit internationaux. Pour la réaliser, une approche qualitative a été déployée avec un nombre de 12 interviews semi-directifs effectués avec des auditeurs associés opérant dans trois Big 4 différents. Les résultats se présentent principalement comme suit :

²⁰ Le type de personnalité A s'oppose au type de personnalité B en étant plus actif, plus stressé et plus urgent pour l'accomplissement des objectifs de l'organisation (Gundry et Liyanarachchi, 2007).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

Les auditeurs associés déclarent que les niveaux d'occurrence des comportements de réduction de qualité de l'audit au sein des cabinets d'audit sont beaucoup plus élevés par rapport à ce qu'ils attendent. Concernant les conséquences de ces pratiques sur l'auditeur en tant qu'individu deux hypothèses se manifestent :

- En cas de non détection, les auditeurs associés perçoivent qu'il n'y aura pas de conséquences négatives ;
- En cas de détection, plusieurs auditeurs associés stipulent que le problème est réglé par une combinaison appropriée de reformation et surveillance. D'autres conséquences peuvent avoir lieu telles que priver l'auditeur des missions à risque élevé dans le future, lui donner de mauvaises évaluations des performances, lui baisser sa rémunération, etc. Elles peuvent aller jusqu'aux licenciement.

Quand il s'agit des conséquences de ces attitudes sur le cabinet d'audit, plusieurs auditeurs associés déclarent que, dans le cas d'une détection externe, le cabinet d'audit pourra être exposé à des risques de litiges et perte de réputation. D'autres estiment peu de conséquences quand il s'agit d'un seul auditeur qui s'engage dans ces pratiques dans des zones à faible risque.

En 2006, Pierce et Sweeney mènent une deuxième étude qui s'intéresse à connaître les conséquences possibles des comportements de réduction de qualité de l'audit sur les auditeurs, les cabinets d'audit, la profession d'audit et la communauté des affaires de manière générale selon les estimations des auditeurs séniors.

En effet, les 25 participants à l'enquête via des interviews semi-directifs s'accordent tous sur le fait que ces méthodes n'auront pas de conséquences s'ils ne sont pas découvertes. En cas de découverte, les conséquences prennent de l'ampleur et peuvent se présenter comme suit :

Pour l'auditeur, une multitude de conséquences possibles ont été énumérées par les participants dont les plus sérieuses sont la mise en péril de son image, la privation de l'évolution de sa carrière et la rupture de son contrat par le cabinet.

Si les bénéficiaires des services d'audit sont mis au courant de l'occurrence de ces pratiques au sein d'un cabinet prestataire, ils pourront revendiquer leur droit à des services plus fiables ce qui pourra occasionner de sérieux litiges mettant en péril la réputation du cabinet sur le marché.

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

La profession d'audit également sera gravement impactée si ces pratiques sont découvertes. Les lois et les règles régissant la profession vont perdre leur crédibilité et la profession va perdre de sa valeur ce qui nuira à sa réputation.

Ces pratiques ne sont pas sans conséquences sur le milieu des affaires. D'après les répondants, elles pourront affaiblir massivement la sensibilité éthique ce qui rend difficile d'affronter les menaces dans l'avenir.

Etude de Hyatt et Taylor (2012)

Cette étude vise essentiellement d'expliquer l'attitude des auditeurs superviseurs lors de leur détection de la fraude (arrêt prématuré de la mission sans avoir achever tout le travail requis) commise par des auditeurs placés sous leur supervision.

Pour collecter les données, des auditeurs opérant dans 10 bureaux d'une grande firme nationale d'expertise comptable installée dans les états du Midwest (Etats-Unis) ont été invités pour participer à une expérience.

L'exploitation de 55 réponses révèle que l'intention des superviseurs à écrire un rapport révélant la détection de cet acte dysfonctionnel varie selon les conditions de son occurrence. En effet, l'intention de déclarer cet acte augmente lorsque ce comportement est commis d'une manière intentionnelle et/ou la pression budgétaire est faible.

2.1.3. Les études sollicitant des solutions aux comportements dysfonctionnels des auditeurs

La problématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs peut avoir de lourdes conséquences sur la qualité de la certification délivrée par les commissaires aux comptes. Il était inévitable de mener d'autres études de recherche afin de trouver des solutions permettant de les réduire voire les éliminer. Cette tendance de recherche qui est, à notre connaissance, ignorée par la littérature antérieure prend une importance dans l'étude d'Ikuta (2017).

Etude de Ikuta (2017)

Cette présente étude ambitionne de trouver une solution réduisant significativement les fausses déclarations du temps pendant les missions de vérification. D'habitude, la déclaration des heures de travail se fait d'une manière désagrégée, c'est-à-dire, en mentionnant le nombre des heures mis pour chaque tâche d'audit. Par le biais de cette enquête, Ikuta (2017) cherche à tester

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

si la méthode de déclaration agrégée, c'est-à-dire la déclaration de la somme des heures mise pour effectuer l'ensemble des tâches, réduit ce phénomène.

Le chercheur s'est servi de la plateforme « Amazon Mechanical Turk²¹ » pour mener deux expériences. Au lieu de choisir une population constituée d'auditeur, l'auteur de l'article a soumis des employés choisis selon un nombre de critères précis à cette enquête qui devaient répondre à huit (08) tâches non spécifiques à l'audit.

A ce titre, 280 employés ont participé à la première expérience. Ils devaient effectuer huit (8) tâches dans des conditions de présence et absence d'incitations à sous-déclarer (importance du respect des budgets dans l'évaluation de la performance et l'obtention d'opportunités de promotion), d'agrégation et désagrégation. L'analyse de 272 réponses exploitables indiquent que lorsque les conditions d'incitation à la sous-déclaration sont présentes, les auditeurs utilisant une méthode agrégée rapportent des heures de travail plus exactes que ceux qui utilisent une méthode désagrégée. En l'absence des incitations à la sous-déclaration, l'agrégation ne dispose d'aucun effet sur la déclaration

Bien que cette nouvelle méthode permet l'obtention de déclarations des heures de travail plus précises, son efficacité est compromise car elle provoque une perte de données, une problématique que la deuxième expérience cherche à résoudre.

291 employés ont participé à la deuxième expérience. Ils devaient réaliser les mêmes tâches de la première expérience. L'exploitation de 282 réponses débouche sur la validation d'une deuxième procédure de déclaration plus efficace qui permet de combler les faiblesses que présente la première. Cette méthode consiste à déclarer un nombre d'heure agrégé tout en mentionnant le pourcentage des heures passées sur chaque tâche effectuée.

2.2.Discussion

L'état des lieux des études antérieures sur la thématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs indique que la grande majorité des chercheurs investissent leurs efforts dans l'identification des facteurs engendrant ce type d'action. En revanche, on peut compter sur les bouts des doigts le nombre de fois où les chercheurs ont abordé ce sujet dans l'objectif de déterminer les conséquences ou bien chercher les solutions. Ceci peut s'expliquer par le fait

²¹ C'est une plateforme qui offre des services de sous-traitance des travaux en ligne y compris la collecte des données via des enquêtes (<https://www.mturk.com/>).

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

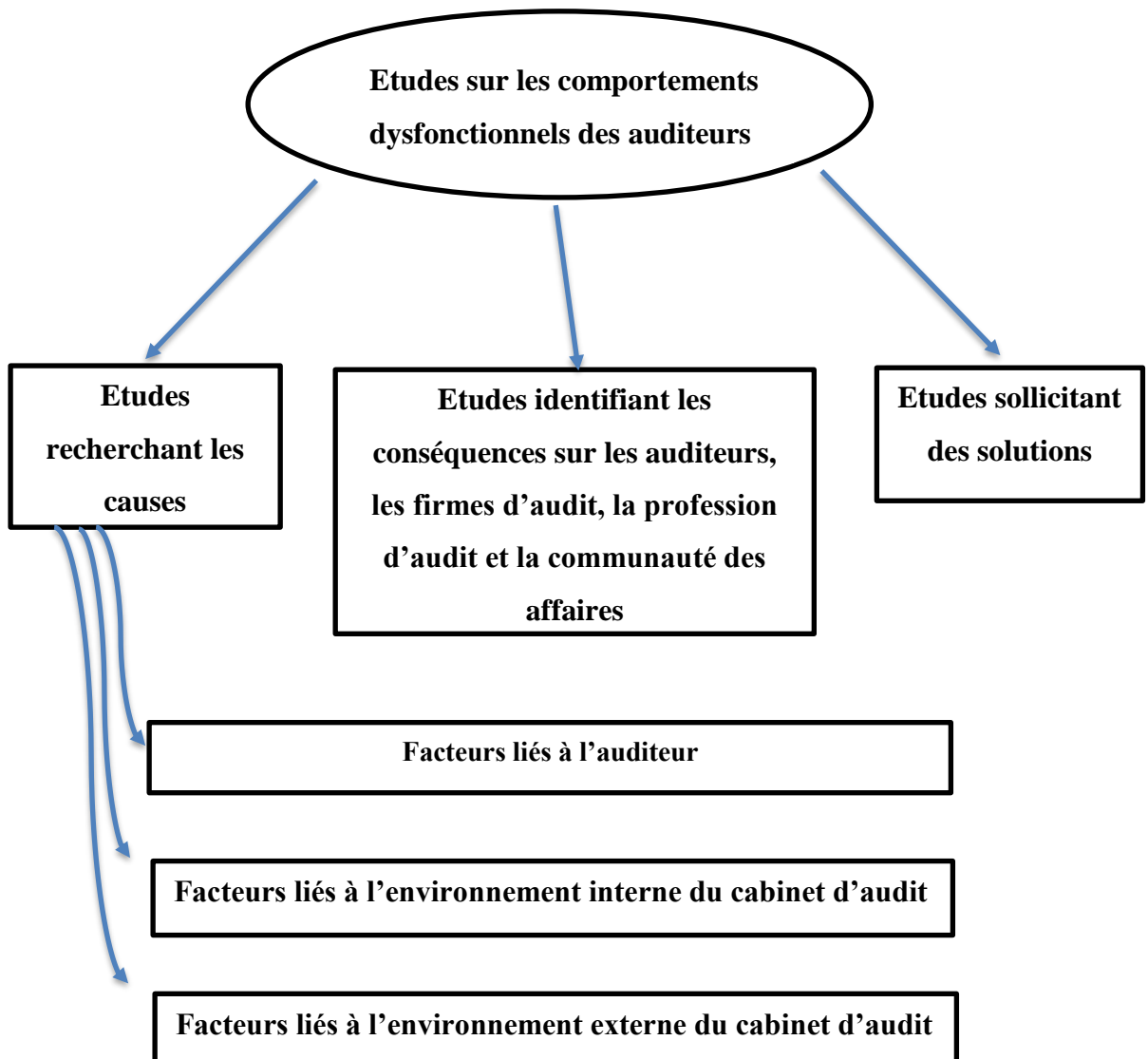
que les comportements dysfonctionnels des auditeurs représentent un sujet nouveau, complexe et sensible.

Plusieurs facteurs ont été démontrés comme étant des antécédents à ces dysfonctionnements. Ces déterminants peuvent être répertoriés dans trois catégories de facteurs :

- **Facteurs liés à l'auditeur :** Locus de contrôle, type de personnalité, implication organisationnelle, implication professionnelle, position hiérarchique, développement moral, etc. ;
- **Facteurs provenant de l'environnement interne du cabinet d'audit :** Pression budget-temps, style de commandement, système de revue de qualité, style d'évaluation de la performance des auditeurs, etc.
- **Facteurs provenant de l'environnement externe du cabinet :** délais règlementaires, délais clients, comportements des clients, etc.

La figure n° 04 synthétise ces études de recherche comme suit :

Figure n° 04 : Etudes de recherche sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs



Source : Elaborée par le chercheur sur la base de la revue de la littérature

Le questionnaire est l'outil méthodologique le plus utilisé pour rassembler les informations nécessaires aux études. D'après les chercheurs, c'est le moyen qui garantit l'anonymat des réponses et facilite l'obtention d'informations sensibles de la part des auditeurs. En revanche, l'usage des interviews et les expériences empiriques est moins répandu.

A notre connaissance, aucune étude en Algérie n'a encore abordé le sujet de la qualité de l'audit sous un soubassement comportemental. Sur la base des études antérieures réalisées sur le sujet des comportements dysfonctionnels des auditeurs, nous envisagerons un ensemble d'hypothèses quant à l'origine de ces pratiques et enquêterons sur leur impact sur la qualité des

Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures

prestations de certification dans l'objectif de créer de nouvelles connaissances originales sur cette thématique.

Cette deuxième section a ambitionné de présenter un état des lieux des études de recherche sur les attitudes dysfonctionnelles adoptés par les auditeurs au sein des cabinets de commissariat aux comptes. L'exposition d'un panorama de recherche traitant cette thématique dans plusieurs contextes nous a permis d'être au courant des conclusions théoriques obtenues afin de les tester dans un nouveau contexte encore inexploré qui est le contexte algérien dans l'optique de créer de nouvelles connaissances originales.

Le premier point de cette section a été consacré à la présentation des conclusions d'un ensemble de travaux de recherche que nous avons classé selon leurs objectifs (§ 2.1). Le deuxième point a porté sur une discussion qui a tracé les orientations de ce travail au prisme des études antérieures (§ 2.2).

Conclusion du deuxième chapitre

Le deuxième chapitre avait pour intérêt d'exposer le cadre théorique et conceptuel des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Celui-ci a été établi essentiellement en s'inspirant de la typologie des comportements organisationnels proposée par Parks et Kidder (1994). Ce cadre propose deux types de comportements dysfonctionnelles des auditeurs notamment les comportements de réduction de qualité et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.

Ce chapitre avait également pour vocation d'exposer un état de l'art des études antérieures menées sur la thématique des comportements dysfonctionnelles des auditeurs. Cette revue de la littérature montre les efforts déployés afin d'identifier les causes, déterminer les conséquences et apporter les solutions à ces pratiques. Malgré ces efforts, diverses zones restent encore inexploitées.

**Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour
l'explication des comportements dysfonctionnels des
auditeurs**

Sur la base d'une revue des études antérieures portant sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs que nous avons présenté dans la deuxième section du deuxième chapitre, nous optons pour la théorie institutionnelle comme cadre théorique visant à expliquer le recours des auditeurs à ce type de pratique. Sa genèse et ses fondements théoriques seront présentées dans la première section du présent chapitre. La problématique, les questions secondaires et les hypothèses qui en découlent seront présentées dans la deuxième section.

Section 1 : Théorie néo-institutionnelle : Genèse et fondements théoriques

Cette première section du troisième chapitre ambitionne d'exposer les fondements conceptuels de la théorie néo-institutionnelle et ses évolutions à travers les années. En premier lieu et avant de commencer à discuter la genèse de cette théorie, nous exposerons un ensemble d'arguments qui explique notre choix pour cette théorie (§ 1.1). En deuxième lieu, nous discuterons l'évolution de l'institutionnalisme (§ 1.2). En troisième lieu, nous nous focaliserons sur la notion « institution » où nous aborderons quelques définitions et typologies présentées dans la littérature académique ainsi que ses piliers (§ 1.3). Le quatrième point sera dédié à présenter trois concepts de la théorie considérés par la communauté des chercheurs comme étant fondamentaux, à savoir, le champ organisationnel, l'isomorphisme et la légitimité (§ 1.4). Le cinquième point discutera la complexité institutionnelle par le biais de deux concepts, notamment, l'ambiguïté institutionnelle et le pluralisme institutionnel (§ 1.5). Le sixième et le dernier point s'attachera à présenter les tournants stratégiques qu'a connus la théorie néo-institutionnelle à travers la présentation de trois concepts que sont l'agence, l'entrepreneur institutionnel et le travail institutionnel (§ 1.6).

1.1 Présentation et justification du cadre théorique proposé pour l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Suyanto (2014) s'attache à étudier les comportements dysfonctionnels des auditeurs sous un angle institutionnel tout en mobilisant un cadre théorique qui considère les rapports et décrit les différentes réactions menées par les auditeurs contre l'environnement (interne et externe) dans lequel ils opèrent. Pareillement, cette étude adopte la théorie néo-institutionnelle. Transposée dans un contexte totalement différent du contexte indonésien qui est le contexte algérien, ce dernier sera le deuxième contexte dans lequel la relation de cause à effet pressions institutionnelles-comportements dysfonctionnels des auditeurs sera testée.

La théorie néo-institutionnelle est le cadre théorique mobilisé dans ce travail de recherche afin de formuler des hypothèses quant aux origines des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Cette théorie, occupant une place centrale dans les sciences de gestion (Barreda, 2018), tient à étudier les rapports entre les acteurs et leur environnement et, plus particulièrement, examiner l'influence des contraintes de l'environnement sur les comportements des organisations et des individus (Charue-Duboc et Raulet-Croset, 2014).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

De manière fondamentale, le néo-institutionnalisme place les échanges économiques dans un environnement social. Il s'attache à discuter la connexion établie entre l'économie et la sociologie (Laroche et Nioche, 1998). Cette immersion sociale, traduite de « social embeddedness » introduite en 1957 par Polanyi, Arensberg et Pearson (Laroche et Nioche, 1998), remet en cause la perspective rationaliste des acteurs économiques et rejette l'hypothèse selon laquelle ces derniers cherchent uniquement une maximisation de leurs intérêts économiques (Barreda, 2018). D'un point de vue néo-institutionnel, l'organisation, en tant qu'institution, opère dans un champ institutionnel (Boitier et Rivière, 2008) et comme toutes les organisations composant ce champ, elle a tendance à respecter le système de règles en vigueur même s'il n'est pas économiquement optimal (Greenwood et Hinings, 1996). Elle doit se conformer aux pressions coercitives, normatives et culturo-cognitives de l'environnement non pas pour être efficace mais plutôt pour être légitime. Autrement dit, c'est la recherche de la légitimité et non pas l'efficacité qui explique ses choix (Touron, 2006). La survie de l'organisation dépend de sa capacité à satisfaire les attentes institutionnelles qui sont à la fois nécessaires, complémentaires et contradictoires (Laroche et Nioche, 1998). Pour qu'elle puisse associer la légitimité à l'intérêt, elle a tendance à s'adapter, tant sur le plan structurel que sur le plan des pratiques, au niveau de la complexité de son environnement (Suyanto, 2014).

En termes de pertinence des analyses institutionnelles, cette théorie est, par rapport aux théories des organisations existantes, la plus adaptée pour une lecture plus approfondie de l'effet de l'environnement contextuel (niveau macro) sur les actions individuelles (niveau micro) car elle utilise une variable intermédiaire celle du champ organisationnel qui sert de point de liaison entre les deux niveaux macro et micro (Charreire Petit et Huault, 2017).

La transposition de cette théorie dans le champ algérien de l'audit est préconisée afin d'apprécier l'effet des pressions provenant de l'environnement institutionnel sur les pratiques des auditeurs. Plus précisément, cette théorie néo-institutionnelle sert de point d'ancrage pour une lecture des comportements dysfonctionnels des auditeurs lorsqu'ils sont immergés dans un jeu de contraintes institutionnelles de plus en plus complexe.

1.2 Evolution de l'institutionnalisme

L'institutionnalisme est marqué par l'émergence de deux courants de pensées notamment l'ancien (le « old ») institutionnalisme et le nouvel (le « néo ») institutionnalisme. L'intuition partagée entre les deux écoles porte sur l'approfondissement de la question de l'interaction de

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

l'organisation en tant qu'institution avec les autres institutions composant son environnement de façon à favoriser un dialogue fructueux discutant essentiellement la réaction de l'organisation contre les contraintes de son environnement institutionnel (DiMaggio et Powell, 1991).

1.2.1 Le « Old institutionalism »

L'apparition de l'ancien institutionnalisme puise ses origines dans les études de recherche à portée essentiellement politique. Même si la fondation de ce courant de pensée doit beaucoup aux écrits de plusieurs chercheurs tels que Wilson (1889), Willoughby (1889, 1904) et Burguess (1902) (Ben Romdhane, 2015), les travaux de Selznick (1948, 1957) constituent la base des fondements théoriques de cette école (Plane, 2017). Selznick (1948, 1957) s'attache, à travers une lecture pionnière du cas d'une agence gouvernementale de développement nommée la Tennessee Valley Authority (DiMaggio et Powell, 1991), à montrer l'influence qu'exercent les institutions politiques sur l'organisation bureaucratique, et ce, en lui poussant à se conformer à un système réglementaire stricte et durable constitué de règles, normes et lois sans penser à ses objectifs (Plane, 2017 ; Ben Romdhane, 2015).

1.2.2 Le « Neo institutionalism »

La pensée néo-institutionnalisme englobe l'émergence de deux approches de recherche complémentaires. La première est de nature économique tandis que l'autre est essentiellement sociologique.

1.2.2.1 Approche économique

La vague des travaux de recherche marquant l'émergence du néo-institutionnalisme en économie est à l'œuvre des économistes Coase (1937), Williamson (1975), Ouchi (1980), Jensen et Meckling (1976), Alchain et Demsetz (1972), North (1990), etc. Elle s'attache principalement à expliquer le rôle de l'institution dans l'activité économique (Desreumaux, 2015). Les multiples cadres théoriques développés sous l'étiquette du néo-institutionnalisme économique, à savoir, la théorie des coûts de transaction, la théorie des droits de propriété, la théorie de l'agence, la théorie des contrats incomplets, etc. (Desreumaux, 2015) ont fait de l'entreprise (institution) l'outil rationnel et approprié qui remplace le marché pour une coordination optimale des transactions économiques (Laroche et Nioche, 1998 ; Claude, 2003).

1.2.2.2 Approche sociologique

Les années 1970 marquent l'apparition d'une nouvelle tendance de recherche qui fait appel à une nouvelle approche néo-institutionnaliste classée sous l'étiquette du néo-institutionnalisme sociologique. D'après Desreumaux (2015), les initiateurs de ce nouveau paradigme de recherche sont Meyer et Rowan (1977), DiMaggio et Powell (1983), Scott (1987) et Zucker (1987).

La contribution originale de Meyer et Rowan (1977), enrichie par l'apport de DiMaggio et Powell (1983), vient remédier aux insuffisances de l'approche économique. Elle lance de nouveaux facteurs de nature institutionnelle qui pèsent sur le processus de décision des acteurs économiques. Selon Meyer et Rowan (1977), l'organisation opère simultanément dans un environnement technique et un autre institutionnel. Si l'environnement technique met en avant les conditions techniques permettant l'optimisation de la gestion des activités économiques pour une maximisation de leur performance, l'environnement institutionnel impose des structures et des pratiques qui ont une valeur sociale et que l'organisation doit adopter pour acquérir une légitimité dans son environnement. Les institutions, en tant qu'instruments régulateurs, privilégient la recherche de la légitimité à celle de l'efficacité économique. Suivant cette logique, les acteurs sont dépourvus de leur rationalité parfaite pour une autre « enchâssée dans les institutions » parce que, d'un côté, elle restreint leur champ d'action et, de l'autre, contribue à déterminer leurs objectifs (Ben Slimane, 2019). Toutes les organisations faisant partie du même champ organisationnel, puisque soumises aux mêmes instances régulatrices en quête de légitimité et de survie, se retrouvent à la fin avec des structures et des pratiques similaires. Ce processus d'homogénéité est expliqué par le concept d'isomorphisme institutionnel (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983).

Dans leur examen de l'évolution du néo-institutionnalisme, Hoffman et Ventresca (2002) et Ben Slimane (2019) illustrent deux périodes fondamentales. Ces deux périodes marquent le clivage mis en scène entre les tenants de la stabilité et les tenants du changement. La période décrite là-dessus constitue la première période pendant laquelle s'est bâti le cadre théorique néo-institutionnel (Ben Slimane, 2019). Ses faiblesses ont été signalées par Abbott (1991) qui rejette la thèse de la stabilité et de l'homogénéité du champ organisationnel et favorise celle du changement car l'environnement institutionnel est, selon lui, dynamique (Berthod, 2016). En 1988, la théorie néo-institutionnelle sociologique fait une nouvelle apparition stratégique tout en introduisant de nouvelles notions, à savoir, la notion d'agence (Emirbayer et Mische, 1998),

la notion d'entrepreneur institutionnel (DiMaggio, 1988) et la notion de travail institutionnel donnant aux acteurs la faculté d'agir contre la volonté institutionnelle pour la poursuite de leurs objectifs (Lawrence et Suddaby, 2006).

1.3 Institutions

Les institutions apparaissent sous trois formes, à savoir, la forme coercitive, normative et culturo-cognitive (Scott, 2010). Chaque catégorie est soutenue par un pilier qui diffère des autres par rapport à plusieurs critères (Scott, 2005).

1.3.1 Définitions et types

L'institution est l'une des notions polysémiques qui peuvent être lues différemment lorsqu'elles sont appréhendées sous différents angles politique, économique et sociologique (Laroche et Nioche, 1998). On peut même assister à une diversité de significations accordées à cette notion au sein de chaque angle (Desreumaux, 2015). Dans la suite de ce point, nous nous focaliserons sur la compréhension de la signification du terme « institution » sous une vision néo-institutionnaliste sociologique.

Les institutions font référence à « des croyances, des règles et des normes prises pour acquises » (Berthod, 2016, p. 01). Ces institutions définissent, selon Berley et Tolbert (1997) les catégories d'acteurs sociaux ainsi que leurs activités ou relations appropriées (Barreda, 2018). Elles apparaissent « sous la forme de scripts, définis comme les activités récurrentes observables et les modes d'interactions caractéristiques d'un contexte particulier » (Boitier et Rivière, 2008, p. 06).

Les institutions désignent un système composé de règles formelles telles que les lois et informelles telles que les normes et les routines (Landrieux-Kartochian, 2018) qui sont simultanément contraignantes et habilitantes (Barreda, 2018) visant la maintenance de la stabilité et la reproduction sociale (Charreire Petit et Huault, 2017).

Classées dans trois catégories distinctes, les institutions peuvent être de nature coercitive, normative ou culturo-cognitive (Scott, 2010). Ces institutions immatérielles sont émises, transmises et soutenues par des institutions matérielles coercitives telles que le système exécutif, législatif et judiciaire, normatives telles que les organismes professionnels et culturo-cognitives telles que les systèmes éducatifs (Laroche et Nioche, 1998).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

A la lumière des définitions abordées, nous envisageons les institutions comme système composé d'un ensemble de dispositifs régulateurs, normatifs et culturo-cognitifs pour faire organiser les actions sociales.

1.3.2 Piliers

En tant que construction sociale, les institutions s'appuient sur trois piliers représentés par trois types d'éléments différents. Le premier pilier est constitué d'éléments régulateurs, le deuxième d'éléments normatifs et le troisième d'éléments culturo-cognitifs (Scott, 2010). Chaque pilier se distingue de l'autre par rapport aux bases de la conformité et de l'ordre, aux types de mécanismes déployés, aux logiques suscitées, aux indicateurs utilisés et par rapport aux bases définissant la légitimité des acteurs concernés (Scott, 2005). Ces piliers et leurs dimensions sont représentés dans le tableau qui suit (Scott, 2003, p. 881) :

Tableau n° 02 : Piliers des institutions

Dimension/pilier	Régulateur	Normatif	Culturo-cognitif
Bases de la conformité	Expédience ou convenance	Obligations sociales	Pris-pour-acquis Compréhensions partagées
Bases de l'ordre	Règles	Attentes contraignantes	Schémas constitutifs
Mécanismes	Coercitifs	Normatifs	Mimétiques
Logiques	Instrumentale	Appropriation	Orthodoxie
Indicateurs	Règles Lois Sanctions	Certification Accréditation Education	Croyances partagées Logiques d'action partagées
Bases de la légitimité	Légalement sanctionné	Moralement gouverné	Compréhensible Reconnaissable Culturellement supporté

Source : Scott (2001, p. 52)

Il peut arriver qu'une institution repose sur plusieurs piliers. Dans ce cas, ces piliers lui procurent, d'un côté, de la stabilité sociale et lui causent, de l'autre, une complexité sociale du fait des demandes conflictuelles qu'ils imposent (Ben Romdhane, 2015).

1.3.2.1 Pilier régulateur

Les éléments régulateurs renvoient à un ensemble de règles formelles, comme les constitutions, les lois et les droits de propriété (Orr et Scott, 2008) instrumentalisées pour des fins de stabilité sociale (Scott, 2010). Le système régulateur a la faculté de fixer des règles, surveiller leurs exécutions et appliquer des sanctions en cas de nécessité (Scott, 2008). Le système de sanction favorise la conformité des organisations et des individus aux attentes régulatrices et leur donnent le statut d'acteurs légitimes. En plus de leur aspect contraignant, ces éléments régulateurs sont habilitants car ils donnent aux acteurs du pouvoir à travers l'obtention de licences, statuts, droits, etc. (Blanc, 2012).

1.3.2.2 Pilier normatif

Le pilier normatif désigne les normes, les valeurs, les rôles, les conventions, les pratiques, les tabous, les coutumes, les traditions et les codes de conduites informels comme base de l'ordre social (Orr et Scott, 2008). Ces éléments sont généralement établis par le biais des activités éducatives, des formations formelles communes, de certification, d'accréditation et des réseaux partagés (Suyanto, 2014). Constitués essentiellement de valeurs (envies) et de normes (prescriptions), les systèmes normatifs déterminent les fins envisagées telles que réaliser un profit et conceptualisent la manière appropriée pour les mettre en pratique telle que définir des règles du jeu ou des conceptions de pratiques commerciales équitables (Orr et Scott, 2008). En plus de l'aspect prescriptif, les systèmes normatifs impliquent des activités d'évaluation et d'obligations (Scott, 2008). Dans un groupe social défini, c'est la conformité aux pratiques normatives qui détermine la légitimité des acteurs qui y appartiennent. Dans le cas contraire, ils seront rejetés du groupe sous le motif de la morale (Blanc, 2012). Contrairement à la logique instrumentaliste qui impose des actions instrumentales qui prennent en considération les fins et les objectifs personnels, la logique d'approbation prescrit des actions que le groupe social estime appropriées dans des situations définies (Scott, 2008).

1.3.2.3 Pilier culturo-cognitif

La réalité sociale est conçue sur la base de la culture étant donné que cette réalité sociale soit « référencée et rationalisée par rapport aux cadres symboliques externes » et de la cognition vu qu'elle soit « interprétée et construite à travers des cadres intériorisés de création de sens » (Orr et Scott, 2008, p. 04-05). Selon Scott (2008, p. 57), le lien entre la culture et la cognition s'explique par le fait que les « processus interprétatifs sont façonnés par des cadres culturels externes » (Blanc, 2012, p. 11). Les éléments culturo-cognitifs désignent les croyances, les catégories, les identités, les schémas, les scripts, les heuristiques partagées, les logiques d'action et les modèles mentaux (Orr et Scott, 2008). Ce sont, contrairement aux éléments règlementaires et normatifs, des modèles mentaux pris pour acquis (Scott, 2003). Résultant des tendances isomorphes mimétiques, les acteurs du champ se légitiment en adoptant des actions partagées par autrui (Suyanto, 2014).

1.4 Concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle

Au sein d'un champ organisationnel défini, les organisations s'efforcent à adopter des cadres régulateurs, normatifs et culturo-cognitifs identiques ce qui crée une homogénéité de formes et de pratiques organisationnelles. Cette tendance à l'isomorphisme s'explique par la quête de légitimité et non par la recherche de l'optimisation économique. Les trois notions notamment le champ organisationnel, l'isomorphisme et la légitimité constituent le socle fondateur de la théorie néo-institutionnelle.

1.4.1 Champ organisationnel

Le champ organisationnel est défini par DiMaggio et Powell (1983) comme un réseau d'organisations en interaction qui forme un secteur particulier dans la société. Il englobe des fournisseurs, des consommateurs, des concurrents et des régulateurs.

On ne peut parler d'un champ organisationnel s'il n'est pas régi par des institutions. La définition institutionnelle du champ implique l'existence d'interactions entre les acteurs du champ qui, par un échange informationnel et par une conscience mutuelle, fixent des règles afin de gérer ces interactions. Ces règles doivent être respectées par toutes les organisations du champ d'une manière à créer une homogénéisation de structures et de comportements organisationnels pour un environnement plus stable que possible (DiMaggio et Powell, 1983).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hardy et Maguire (2008) distinguent trois types de champs : les champs émergents, les champs matures stables et les champs matures en crise. On parle des champs émergents lorsque les structures et les comportements sont en cours d'institutionnalisation. Au moment où ces derniers sont totalement institutionnalisés, le champ devient mature stable. Le champ peut passer par des moments de crise lorsque les structures et les comportements institutionnalisés sont remis en question par ses acteurs. Il devient, dans ce cas, un champ mature en crise caractérisé par l'apparition des processus de désinstitutionnalisation, d'innovation institutionnelle et de ré-institutionnalisation (Ben Slimane, 2019).

Le champ organisationnel est une unité d'analyse qui a bien gagné sa place dans la théorie des organisations. Son importance réside dans le fait qu'elle offre aux chercheurs de nouvelles perspectives concernant la compréhension de la réaction humaine face aux phénomènes sociologiques. En tant qu'unité d'analyse intermédiaire, elle rend plus profonde et pertinente l'analyse de l'impact des phénomènes contextuels (niveau macro) sur les comportements individuels (niveau micro) (Charreire Petit et Huault, 2017). Introduit dans la théorie des organisations en 1983 par DiMaggio et Powell, ce concept a réussi à expliquer le phénomène d'homogénéité des formes et des pratiques organisationnelles dans un contexte donné. Ce processus est nommé « l'isomorphisme » (Ben Slimane, 2019).

1.4.2 Isomorphisme

La notion d'isomorphisme est, d'après Hawley (1968), le « processus contraignant qui force une unité dans une population à ressembler à d'autres unités qui font face aux mêmes conditions environnementales » (DiMaggio et Powell, 1983, p. 149). La transposition de ce concept, par DiMaggio et Powell (1983), dans la théorie néo-institutionnelle permet d'exploiter les facteurs de l'environnement obligeant les organisations appartenant à un champ organisationnel particulier à adopter des formes et des pratiques identiques. Selon DiMaggio et Powell (1983), les organisations s'efforcent à suivre des modèles comportementaux par le biais de trois mécanismes de nature coercitive, normative et mimétique :

- L'isomorphisme coercitif renvoie aux exigences formelles et informelles imposées par des organisations détenant un certain pouvoir sur le reste des organisations composant le champ organisationnel tel que l'état par le biais des règles juridiques, les règles imposées par les sociétés mères sur les filiales, etc. ;

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

- L'isomorphisme normatif résulte de la professionnalisation qui correspond à l'ensemble des actions mises en place par les membres d'une profession (les universités, les établissements de formation professionnelles, etc.) pour fixer les conditions et les procédures de travail propres à cette profession pour une légitimation de ses activités ;
- L'isomorphisme mimétique puise ses origines dans l'incertitude auxquelles certaines organisations font face (à titre d'exemple, un souci économique provoqué par des facteurs flous ou ayant des solutions obscures). Ces dernières, lorsqu'elles ne savent pas comment se comporter ou lorsqu'elles ne peuvent pas imaginer des solutions aux problèmes rencontrés, agissent comme font les autres.

Dans un champ organisationnel défini, les acteurs s'efforcent à être isomorphes. Cette tendance à l'isomorphisme repose sur la recherche de la légitimité plus que l'optimisation économique (DiMaggio et Powell, 1983).

1.4.3 Légitimité

Scott, Ruef, Mendel et Caronna (2000, p. 237) s'attachent à souligner l'importance de la validité sociale des structures et des comportements des organisations pour pouvoir perdurer dans son environnement. A ce propos, ils stipulent que « les organisations ont besoin de plus que des ressources matérielles et d'informations techniques pour survivre et prospérer dans leur environnement social. Elles ont également besoin d'acceptabilité et de crédibilité sociale » (Scott, 2014, p. 71). En réalité, les organisations ne s'engagent pas nécessairement dans les pratiques les plus efficaces sur le plan économique mais elles utilisent celles qui leur font apparaître à l'environnement en congruence avec les attentes institutionnelles. En d'autres termes, elles choisissent les actions qui leur procurent une légitimité sociale (Charreire Petit et Huault, 2017).

La légitimité est définie par Suchman (1995, p. 574) comme étant « une perception ou une supposition généralisée que les actions d'une entité soient souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, de valeurs ou de croyances et de définitions ». Dans cette lignée, il convient de noter que la légitimité est une évaluation collective de l'organisation qui se réalise par rapport au degré d'adéquation de ses activités avec les exigences coercitives, normatives et culturo-cognitives et qui résulte soit d'une validation ou d'une invalidation de cette organisation par son champ organisationnel (Buisson, 2005).

La légitimité apparaît sous une variété de figures. Bien que la littérature académique témoigne de l'existence de plusieurs classifications attribuées à cette notion, elles sont toutes dérivées, de quelque manière que ce soit, des formes des contraintes institutionnelles définies par DiMaggio et Powell (1983). Parmi les classifications les plus adoptées est celle dégagée par Scott (1995) qui rapporte trois formes de légitimité à savoir la légitimité réglementaire, la légitimité normative et la légitimité cognitive qui s'acquièrent en se conformant, respectivement, à l'isomorphisme coercitif, normatif et mimétique (Buisson, 2005).

1.5 Complexité institutionnelle

La complexité institutionnelle provient de deux sources essentielles, à savoir, l'ambiguïté institutionnelle (Suyanto, 2014) et le pluralisme institutionnel (Kraatz et Block, 2008).

1.5.1 Ambiguïté institutionnelle

Bien qu'elles procurent de la stabilité sociale, les institutions représentent une source de complexité et de pression pour les acteurs du champ organisationnel qu'elles contraignent lorsqu'elles font l'objet d'ambiguïté. En effet, l'ambiguïté institutionnelle prend place lorsque les exigences prescrites par l'institution sont comprises dans plusieurs sens (Mahoney et Thelen, 2010).

1.5.2 Pluralisme institutionnel

Le pluralisme institutionnel se manifeste lorsque l'organisation est sous l'influence de multiples et différents sphères institutionnelles régulateurs, normatives et culturo-cognitives (Kraatz et Block, 2008). Pour illustrer cette situation, Kraatz et Block (2008, p. 02) disent que « si les institutions sont largement comprises comme 'les règles du jeu' qui gouvernent et délimitent le comportement organisationnel, alors, l'organisation faisant face au pluralisme institutionnel 'joue' dans deux ou plusieurs jeux en même temps ».

Procéder à l'analyse du terme par rapport aux seules forces régulatrices, normatives et culturo-cognitives est trop simpliste. Il est plus évident de prendre en considération d'autres facteurs auxquels l'organisation est confrontée. En plus des instances régulatrices, normatives et culturo-cognitives, l'organisation est guidée par une variété de principes d'organisation représentant des logiques institutionnelles ce qui rend l'environnement institutionnel de plus en plus complexe (Kraatz et Block, 2008).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Boitier et Rivière (2008, p. 14-15) s'attachent à définir la société comme « un ensemble de sphères distincts ayant chacune ses propres valeurs immanentes, ses normes et obligations et induisant des schémas d'action différents considérés comme rationnels ». Scott (2008, p. 90-91) l'envisage comme « un modèle complexe de relations interinstitutionnelles englobant une multiplicité de sphères de valeurs, chacune est associée à une logique institutionnelle distincte ». Pour sa part, Pokovsky (2016, p. 40) l'expose en tant que « système interinstitutionnel » formé de plusieurs sous-ensembles institutionnels dont chacun d'entre eux est sous-tendue par un ensemble de logiques institutionnelles.

Chaque sphère sociale est guidée par des logiques institutionnelles. Elles désignent, selon Jackall (1988, p. 112), « un ensemble contingent de règles, primes et sanctions que les hommes et femmes, dans des contextes particuliers, créent et recréent de telle manière que leurs comportements et perspectives d'accompagnement sont dans une certaine mesure régularisées et prévisibles ». Elles constituent, pour Friendland et Alford (1991, p. 243), « des systèmes symboliques, des manières d'ordonner la réalité et de ce fait rendant l'expérience du temps et de l'espace significative » (Barreda, 2018, p. 86). Le contenu culturel des logiques apparaît clairement lorsque les institutions sont classifiées par secteur social : l'état, le marché (tel que le marché de l'audit), les organisations (telles que les cabinets d'audit), la profession (telle que la profession d'audit), la famille et la religion (Thornton, Jones et Kury, 2005). Chacun de ces secteurs impose ses demandes qui peuvent être concurrentielles voire conflictuelles ce qui rend l'environnement dans lequel opère l'organisation plus complexe (Suyanto, 2014).

Les logiques institutionnelles en tant que principes d'organisation et de conduite peuvent provoquer de sérieuses tensions au sein des organisations surtout lorsqu'elles sont multiples, distinctes, interdépendantes voire incompatibles. L'incompatibilité se produit lorsque les objectifs assignés ou les outils déployés ne sont pas alignés (Thornton et al., 2005 ; Boitier et Rivière, 2008 ; Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta et Lounsberry, 2011 ; Charue-Duboc et Raulet-Croset, 2014 ; Berthod, 2016). En effet, plus le degré d'incompatibilité et le nombre de logiques institutionnelles sont élevés, plus la complexité institutionnelle est intense (Suyanto, 2014).

Deux logiques institutionnelles règnent le champ de l'audit, à savoir, la logique fiduciaire (professionnelle) et la logique d'entreprise (commerciale). Bien qu'elles soient conflictuelles, elles sont nécessaires et complémentaires puisque la première garantit la protection des intérêts

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

de l'ensemble des parties prenantes et la deuxième assure la pérennité du cabinet d'audit et ce en réalisant des profits (Thornton et al., 2005).

Pour que la firme d'audit soit professionnelle et assurer un audit de qualité, elle doit investir dans le temps (coût) ce qui n'est pas évident car elle doit de l'autre côté gérer ses coûts pour une meilleure rentabilité. (Suyanto, 2014). Loin d'être de nature compétitive et conflictuelle, ces deux logiques sont indissociables. En d'autres termes, elles sont nécessaires et complémentaires car les cabinets d'audit doivent, d'une part, satisfaire les intérêts du grand public, et de l'autre, satisfaire les leurs (Thornton et al., 2005). Selon Jarzabkowsky (2013), les conflits ne représentent aucun souci lorsque les organisations ont l'habilité à utiliser leurs deux mains et suivre momentanément les deux logiques (Suyanto, 2014). Thornton et al. (2005) révèlent qu'à travers les années les cabinets d'audit ont tendance à glisser vers le côté commercial au détriment du côté professionnel et ce en intégrant des activités autre que la certification telles que le conseil. Ceci apparait clairement à travers les différentes stratégies qu'ils ont développé et qui mettent en évidence qu'ils ne sont pas guidés inconsciemment par les logiques de leur environnement mais ils ajustent leurs comportements de la manière qui satisfait leurs objectifs (Olivier, 1991 ; Dacin et Dacin, 2008).

1.6 Changement institutionnel : Nouvelle perspective stratégique contre les pressions institutionnelles

Après avoir été reconnus pour longtemps comme des acteurs idiots guidés aveuglement par les dispositifs institutionnels de l'environnement dans lequel ils opèrent, la théorie néo-institutionnelle entreprend un nouveau virage à portée essentiellement stratégique qui donne la capacité à ces acteurs à agir sur leur environnement institutionnel de la manière qui sert leurs intérêts.

1.6.1 Concept d'agence

Les travaux de recherches originaux marquant le socle fondateur de la théorie néo-institutionnelle contribuent à justifier la stabilité sociale à travers la conformité aux cadres institutionnels sans être capables de démontrer le changement au fil du temps. De plus, ces études font des organisations et des individus des acteurs automates qui ne font que reproduire les actions humaines prescrites par les dispositifs institutionnels par quête de légitimité et non de performance économique. Après des années, un réajustement théorique s'est opéré et ce, en

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

injectant le concept d'agence et la théorie d'action dans les analyses institutionnelles (Ben Slimane, 2019 ; Abdelnour, Hasselbladh et Kallinikos, 2017).

En adoptant la notion d'agence, la théorie néo-institutionnelle entreprend une nouvelle trajectoire de nature stratégique. Ce concept donne la capacité à l'acteur d'agir librement contre l'ordre social qui le contraint (Michel, 2016, p. 32). La plus grande problématique qui s'est posée lors de l'introduction de l'agence était la difficulté de concilier la liberté d'action de l'acteur avec l'enchâssement institutionnel (Ben Slimane, 2019). Ceci a donné lieu à l'apparition d'un nouveau paradoxe de l'agence enchâssée « embedded agency » (Walker, Schlosser et Deephouse, 2014 ; Battilana, Boxenbaum et Leca, 2009 ; Garud, Hardy et Maguire, 2007). En effet, ce paradoxe soutient le fait que les stratégies ainsi que les objectifs des acteurs sont définis par les institutions mises en place. Afin de remonter à ce défi, la théorie néo-institutionnelle a fait appel à la théorie de l'action intentionnelle qui à son tour a introduit le concept de réflexivité désignant « la faculté des acteurs à penser leurs intérêts en dehors de ce qui est déterminé par l'institution » (Ben Slimane, 2019, p. 10). Les acteurs se retrouvent donc capables de créer, maintenir ou déstabiliser les institutions auxquelles ils sont assujettis (Lawrence et Sudday, 2006).

La nouvelle apparition stratégique de la théorie néo-institutionnelle infirme l'hypothèse de la stabilité institutionnelle pour adopter celle du changement institutionnel. En effet, l'environnement institutionnel est en évolution permanente. Deux notions fondamentales font référence à ce changement institutionnel à savoir l'entrepreneur institutionnel (DiMaggio, 1988) et le travail institutionnel (Lawrence et Sudday, 2006).

1.6.2 Entrepreneur institutionnel : Acteur du changement

Le concept de l'entrepreneur institutionnel a été introduit pour la première fois dans la théorie néo-institutionnelle grâce à DiMaggio (1988). Il renvoie à l'agent stratégique qui défie les cadres institutionnels contraignant ses actions pour imposer le changement institutionnel qui satisfait ses propres intérêts (Charreire Petit et Hault, 2017 ; Lawrence et Suddaby, 2006). L'entrepreneur institutionnel peut être un individu, une organisation, une profession, une association, l'état, etc. capable de rompre avec les institutions en vigueur pour en institutionnaliser d'autres qui s'alignent avec ses buts (Ben Romdhane, 2015, Hardy et Maguire, 2008). Cet agent héroïque (Levy et Scully, 2007) qualifié de « deus ex machina » (Lounsbury

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

et Crumly, 2007 ; Delmestri, 2006) ne laisse rien au hasard et peut à tout moment remettre en question les institutions mises en place pour adopter d'autres qu'il défend (Ben Slimane, 2019).

Malgré le paradoxe de l'agent enchâssé dans son environnement, l'entrepreneur institutionnel apparaît en tant qu'acteur projectif envisageant de nouveaux projets institutionnels (Leca, 2006). Holm (1995, p. 398) se demande « comment les agents peuvent-ils changer des institutions si leurs actions, leurs intentions et leur rationalité sont toutes conditionnées précisément par ces institutions qu'ils veulent changer ? » (Leca, 2006, p. 73). La réponse à ce questionnement peut se résumer dans deux points essentiels. La capacité à effectuer le changement souhaité dépend, d'un côté, des caractéristiques de l'entrepreneur institutionnel et, de l'autre, de la nature du champ dans lequel il opère. Selon Hardy et Maguire (2008), l'entrepreneur doit avoir les ressources et le pouvoir politique nécessaires pour effectuer ce changement. Il doit aussi être capable de le justifier et de persuader d'autres agents pour l'adopter (Ben Slimane et Leca, 2010).

Plusieurs analyses institutionnelles montrent que le changement est effectué essentiellement par des agents périphériques qui trouvent des difficultés à s'intégrer dans leur environnement institutionnel. Ce propos a été abandonné car il se trouve que même les agents principaux agissent contre leur environnement (Ben Romdhane, 2015). Leca (2006) révèle que l'entrepreneur institutionnel impose son influence principalement dans des champs émergents en participant à institutionnaliser les champs en évolution ou dans des champs de crise en agissant sur les cadres institutionnels mis en œuvre lorsqu'ils ne s'alignent pas avec son intérêt. D'autres chercheurs prouvent qu'il peut influencer des champs matures tel que le champ de la comptabilité (Hardy et Maguire, 2008).

Le concept de l'entrepreneur institutionnel n'a pas pu résister contre la notion du travail institutionnel (Lawrence et Sudday, 2006). Cette dernière est plus proche de la réalité.

1.6.3 Travail institutionnel et comportements stratégiques

La notion de l'entrepreneur institutionnel a été abandonnée pour être remplacée par celle du travail institutionnel établi par Lawrence et Suddaby (2006). Ce concept revendique que le processus de changement institutionnel ne peut être effectué par un seul ou quelques agents mais nécessite tout un travail collectif impliquant la participation de tous les agents concernés. Cette notion fait remplacer l'agence projective par une autre distribuée qui prend en considération les intérêts de plusieurs agents (Ben Slimane, 2019 ; Ben Slimane et Leca, 2010).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Le travail institutionnel est défini par Lawrence et Suddaby (2006, p. 215) comme étant « l'action des acteurs ou des organisations visant à créer, maintenir ou déstabiliser les institutions ». Ces trois actions ont été définies par Lawrence et Sudday (2006) comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 03 : Formes du travail institutionnel

Type des travaux institutionnels	Actions relatives
Créer des institutions	<ul style="list-style-type: none"> - Défendre les nouveaux projets et ce en montrant un soutien politique et réglementaire à travers des actions directes et délibérées de persuasion sociale ; - Définir des systèmes de règles qui attribuent un statut ou une identité, délimitent les conditions d'appartenance ou définissent des hiérarchies de statut dans un domaine donné ; - Etablir des structures de règles qui attribuent des droits de propriété ; - Construire des identités en déterminant la relation de l'acteur avec son environnement ; - Changer les associations normatives en établissant à nouveau les relations entre les pratiques et les fondements moraux et culturels de ces pratiques ; - Créer des réseaux inter-organisationnels pour des fins de normalisation des pratiques. Ces réseaux sont chargés de la conformité, des contrôles et des évaluations ; - Associer les nouvelles pratiques avec d'autres pratiques, technologies et règles anciennes pour pouvoir les adopter aisément ; - Créer et théoriser des liens de cause à effet ; - Former les acteurs pour qu'ils acquièrent les connaissances et les compétences essentielles pour soutenir les institutions.
Maintenir des institutions	<ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place des règles de facilitation pour compléter et soutenir les institutions ;

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

	<ul style="list-style-type: none"> - Garantir la conformité aux institutions par l'imposition et l'inspection ; - Empêcher le changement institutionnel par la mise en place de barrières coercitives ; - Faire montrer au public les avantages et les inconvénients des fondements normatifs des institutions ; - Introduire ou maintenir des mythes sur l'histoire des institutions dans le but de préserver leurs fondements normatifs ; - Intégrer les fondements normatifs d'une institution dans les pratiques quotidiennes des acteurs.
Déstabiliser des institutions	<ul style="list-style-type: none"> - Travailler à travers le système étatique pour invalider les pratiques, les règles et les technologies ; - Dissocier les pratiques, les règles et les technologies de leurs fondements moraux ; - Remettre en cause les hypothèses et les croyances.

Source : Lawrence et Suddaby (2006, p. 221-230-235)

Ce changement institutionnel complexe et incessant se déroule conformément au processus présenté dans le tableau suivant :

Tableau n° 04 : Etapes du processus de changement institutionnel

Etapes	Explications
Secousses précipitantes	Elles sont de nature sociale, technologique ou réglementaire. Elles déstabilisent le champ.
Désinstitutionnalisation	De nouveaux entrants font apparition. Des acteurs déjà existants réapparaissent également avec de nouveaux projets remettant en question les institutions en vigueur.
Pré-institutionnalisation	Les organisations introduisent de nouvelles pratiques en vue de résoudre les soucis rencontrés.
Théorisation	Elle consiste à déterminer les échecs organisationnels et justifier et légitimer les nouvelles pratiques remédiant à ces échecs.

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Diffusion	La transmission des nouvelles pratiques au public augmente leur objectivation pour devenir consensuelles.
Ré-institutionnalisation	Les nouvelles pratiques deviennent des institutions et le champ organisationnel se stabilise à nouveau.

Source : Greenwood et al. (2002, p. 60)

Les différents acteurs du champ s'adaptent avec la complexité institutionnelle d'une manière qui, d'une part, apaise la pression institutionnelle provoquée et, de l'autre, défend leurs intérêts. Ces acteurs se montrent résistant contre la pression institutionnelle et ce en développant un ensemble de comportements stratégiques (Oliver, 1991).

Oliver (1991) définit un ensemble de comportements stratégiques reflétant la réaction des acteurs du champ contre la pression institutionnelle allant de la conformité passive vers la résistance active (acquiescement, compromis, évitement, défiance et manipulation). Assemblés dans trois catégories, ces cinq réponses correspondent à des comportements professionnels (acquiescement), des comportements dysfonctionnels (compromis, évitement et défiance) et des comportements manipulateurs (manipulation) (Suyanto, 2014).

Tableau n° 05 : Réponses stratégiques des acteurs contre les pressions institutionnelles

Stratégies	Tactiques	Exemples	Nature du travail
Acquiescer	<ul style="list-style-type: none"> - S'habituer - Imiter - Se conformer 	<ul style="list-style-type: none"> - Suivre les règles invisibles et les « pris pour acquis » ; - Imiter les modèles institutionnels ; - Obéir aux règles et accepter les normes. 	Professionnel
Compromettre	<ul style="list-style-type: none"> - Equilibrer - Pacifier 	<ul style="list-style-type: none"> - Equilibrer les attentes des différentes parties prenantes ; - Appaiser et accommoder les éléments institutionnels ; 	

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

	- Négocier	- Négocier avec les parties prenantes.	Dysfonctionnel
Eviter	- Cacher	- Cacher la non-conformité ;	
	- Faire tompon	- Relacher les liens institutionnels pour éviter l'inspection et l'évaluation ;	
	- Fuir	- Changer les objectifs, les activités ou le domaine.	
Défier	- Rejeter	- Ignorer les normes et les valeurs explicites ;	
	- Contester	- Remettre en cause les règles et les exigences ;	
	- Attaquer	- S'attaquer aux sources de pressions institutionnelles.	
Manipuler	- Capter	- Faire appel à des éléments institutionnels influents ;	Manipulateur
	- Influencer	- Définir les valeurs et les critères ;	
	- Contrôler	- Dominer les constituants et les processus institutionnels.	

Source : Oliver (1991, p. 152)

1.6.3.1 Comportements professionnels

Face aux pressions institutionnelles exercées, les acteurs du champ organisationnel peuvent agir de manière professionnelle. En d'autres mots, ils peuvent acquiescer et adhérer aveuglement aux règles, normes et valeurs du champ (Oliver, 1991). L'acquiescement prend place dans des champs bien institutionnalisés ou il y'a peu de possibilités pour développer une résistance active (Canning et O'Dwyer, 2013).

1.6.3.2 Comportements dysfonctionnels

Plus la complexité de l'environnement institutionnel est intense, plus les acteurs du champ organisationnel se montrent résistants en réduisant leur degré de conformité aux institutions jusqu'au rejet absolu de ces dernières et en accordant plus de poids à leurs intérêts et objectifs (Oliver, 1991 ; Suyanto, 2014).

Contrairement à la stratégie d'acquiescement marquée par une conformité entière aux institutions en vigueur, la stratégie de compromis correspond au respect partiel des dispositifs institutionnels pour donner une place à l'agence. Elle englobe des tactiques d'équilibrage entre plusieurs demandes des parties prenantes, des tactiques de pacification en essayant de répondre aux minimum des attentes institutionnelles et des tactiques de négociation des demandes et des attentes des parties prenantes visant à bénéficier de certaines concessions (Oliver, 1991).

La stratégie d'évitement consiste à exclure la conformité aux attentes institutionnelles en faisant appel à des tactiques de dissimulation en faisant cacher la non-conformité sous l'étiquette de l'acquiescement, des tactiques leur permettant de s'évader des instances de surveillance, d'inspection et de contrôle et des tactiques d'échappement qui consiste à abandonner les buts de l'entreprise, ses activités ou le domaine d'activité (Oliver, 1991).

Trois actions font partie de la stratégie de défiance. Les acteurs peuvent exercer, l'ignorance, la contestation et l'attaque. L'ignorance correspond au rejet catégorique des institutions. La contestation fait en sorte de remettre en questions les institutions en vigueur. L'attaque désigne l'ensemble des pratiques agressives menées contre les institutions (Oliver, 1991).

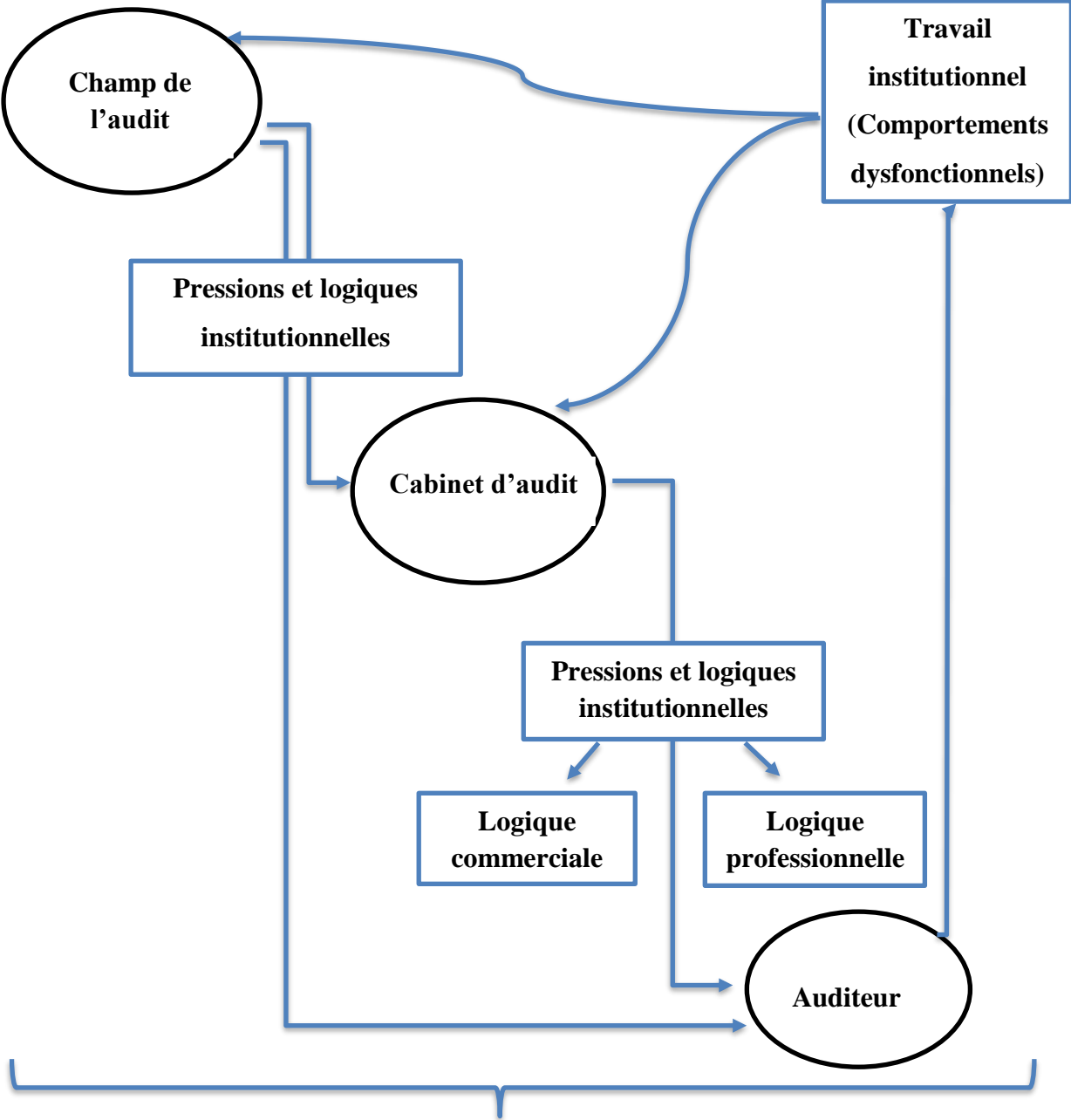
1.6.3.3 Comportements manipulateurs

Les comportements manipulateurs représentent les comportements avec la résistance la plus active en comparaison avec l'ensemble des actions présentées par Oliver (1991). Ces actions visent essentiellement de changer le contenu des prescriptions et des demandes institutionnelles. Elles consistent à coopter pour des acteurs institutionnels ayant le pouvoir de réaliser les changements souhaités, d'influencer ou de contrôler les processus de changement institutionnel (Oliver, 1991).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Cette première section du troisième chapitre avait pour attention la présentation du socle théorique de l'institutionnalisme. La théorie néo-institutionnelle constitue la base à l'examen de l'environnement institutionnel de l'auditeur ainsi que ses comportements dysfonctionnels. En effet, il s'agit de modéliser la relation entre les pressions institutionnelles et les comportements dysfonctionnelles des auditeurs. D'une manière plus précise, il s'agit d'analyser l'effet des pressions institutionnelles sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs (Figure n° 05).

Figure n° 05 : Model de recherche général



Pressions et logiques institutionnelles // comportements dysfonctionnels (qualité de l'audit)

Source : Adaptée de Suyanto (2014, p. 90)

Section 2 : Problématique, questions secondaires et hypothèses de recherche

Cette deuxième section du troisième chapitre est dédiée au développement de la problématique de recherche affinée en plusieurs questions secondaires (§ 2.1). Sur la base de ces dernières, des hypothèses de recherche sont développées en vue d'être vérifiées dans la phase empirique (§ 2.2).

2.1.Problématique et questions secondaires de recherche

La problématique générale à laquelle nous cherchons à répondre à travers ce travail de recherche est la suivante :

« Quelles sont les pressions institutionnelles qui poussent les auditeurs à se comporter d'une manière dysfonctionnelle susceptible d'altérer la qualité des audits effectués ? »

Cette problématique se décline en plusieurs sous questions concernant les relations entre les variables du modèle. Elles sont les suivantes :

- Les comportements des clients contribuent-ils à expliquer les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- L'importance économique du client impacte-t-elle significativement les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- La complexité des tâches est-elle associée significativement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- La rémunération contribue-t-elle à expliquer les comportements dysfonctionnels chez les auditeurs salariés ?
- Peut-on établir un lien entre la pression délai/temps et les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- Peut-on établir un lien entre la pression budgétaire et les comportements dysfonctionnels des auditeurs ?
- Qu'est-ce qui influence la pression budget/temps ? Autrement dit, qu'est ce qui contribue à déterminer les budgets/temps pour les missions d'audit et donc à amplifier la pression budget/temps ? Est-ce que c'est le niveau des honoraires versés ? Le

programme d'audit en question ? Les budgets/temps de l'année dernière ? Ou encore le niveau d'implication des auditeurs dans la préparation des budgets/temps ?

Pour pouvoir répondre à ces questionnements, il convient de formuler des hypothèses de recherche qu'on établit sur la base d'un ensemble de données recueillies.

2.2.Hypothèses de recherche

Durant cette phase, nous établissons des hypothèses de recherche qu'on va vérifier à partir de données quantitatives dans la phase empirique. Les hypothèses portent sur deux groupes de variables notamment des variables relatives à l'environnement externe du cabinet et des variables relatives à l'environnement interne du cabinet.

2.2.1. Hypothèses relatives aux comportements des audités

D'une manière généralement admise dans les référentiels réglementaires et normatifs, l'auditeur dispose d'un pouvoir d'investigation sans limites qui lui permet d'accéder à toutes les informations qu'il juge nécessaires à l'expression d'une opinion sur la fiabilité et la sincérité des états financiers d'une entité donnée. En Algérie, le pouvoir d'investigation et le droit à l'information sont principalement accordés à l'auditeur par les référentiels réglementaire et normatif en vigueur. En effet, l'auditeur peut à n'importe quel moment et sur les lieux avoir accès à tous les documents comptables de l'entité auditée, s'adresser à toute personne faisant partie de l'entité pour demander des informations ou encore des explications et exécuter tout travail de contrôle qu'il considère utile pour le bon déroulement de sa mission. Il peut également avoir accès à toute information concernant les entités liées à l'entité en question (par participation) et demander toute information nécessaire auprès des tiers contractant avec ladite entité (Articles 31 et 32 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 ; NAA 505). L'auditeur se protège au titre de la loi de tout comportement susceptible de faire obstacle à son intervention (Article 34 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010).

Les institutions régissant la pratique de l'audit égal œuvrent pour garantir la neutralisation du comportement de l'audité contre l'auditeur et lui procurer le rôle de fournisseur d'informations. En théorie, le comportement de l'audité semble être contrôlé contre tout délit d'entrave du travail de l'auditeur. Par contre, quand il s'agit du terrain, les faits semblent être différents (Guénin-Paracini, 2011).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

En théorie tout semble parfait. Celle-ci ne peut imaginer l'audité porter atteinte à la mise en place et au bon déroulement de la mission d'audit. La réalité est loin de ce qui devrait être. En pratique, il a été prouvé à travers des études de recherche, à titre d'exemple, les travaux de Chekkar et Zoukhoua (2009), Sakka (2010), Sakka et Manita (2011), Guénin-Pacini (2011) et Wamba et Foka Tagne (2014), que l'audité commet des actes qui peuvent faire obstacle à la mission d'audit.

Sakka (2010) classe les comportements de l'audité dans deux catégories. La première catégorie englobe les petites manœuvres qui peuvent déranger l'auditeur lors de sa mission. Selon Guénin-Pacini (2011), l'audité dispose d'une marge de manœuvre ouvrant la possibilité de délivrer des comportements empêchant l'auditeur à exercer sa compétence. En effet, il peut jouer sur le contrôle de l'espace et du temps. Cet auteur propose la typologie de comportements suivante :

- Mettre à disposition de l'auditeur une salle mal placée (une salle qui se trouve à une grande distance du bureau de l'audité, partager la même pièce avec le comptable n'est pas également favorable, une salle se trouvant dans un endroit bruyant, etc.) ;
- Mettre à disposition de l'auditeur une salle mal équipée (sans réseau internet, sans téléphone, etc.) ;
- Veiller à être peu disponible voire indisponible ;
- Faire en sorte de rendre l'information recherchée difficilement trouvable voire introuvable tout en indiquant à l'auditeur des chemins de recherche de ces informations flous et même incorrects ;
- Mettre en place des règles moins favorables (se déplacer dans l'entité avec autorisation, devoir prendre un rendez-vous pour voir le comptable, etc.) ;
- Exiger d'expliquer l'intérêt de chaque requête ;
- L'auditeur peut tomber sur un audité qui est un ancien commissaire aux comptes. Ce dernier peut essayer de limiter les déplacements de l'auditeur tout en mettant à sa disposition des dossiers qu'il a préparé à l'avance selon les règles et normes d'audit ;
- Tarder à transmettre les documents utiles à la mission de contrôle (bilan, compte de résultat, balance, etc.) ;
- Ne pas communiquer des analyses qui peuvent aider l'auditeur à économiser du temps ;

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

- Exiger des formalités de demande des documents longues et importunes (qui déplaît, qui ennuie, qui fatigue) (formulation écrite des demandes, solliciter l'autorisation du directeur comptable et financier, etc.) ;
- Ne pas prendre soin de la forme des données transmises à l'auditeur pour que leur traitement soit couteux en temps (présenter à l'auditeur des documents incomplets tels qu'une balance non totalisée, des composés d'éléments disparates, etc., présenter des données contradictoires tels que des statistiques commerciales qui ne conviennent pas avec la comptabilité, présenter des explications obscures, incomplètes, inexactes et même fausses, etc.).

A préciser que ces comportements ne sont pas toujours commis d'une manière intentionnelle pour cacher une malversation. Ils peuvent être le résultat de la perception qu'a l'audité de la fonction d'audit (le voir comme mécanisme de surveillance, de découverte de fraude et de sanction). Pour cette raison, il peut développer un sentiment de peur que les comptes peuvent contenir des fautes et agir d'une telle manière (Sakka, 2010). Ils peuvent également être le résultat de certaines circonstances incontrôlables, à titre d'exemple, le manque de temps, le manque d'espace, la survenance de faits inattendus provoquant des retards de communication des données, etc. (Guénin-Paracini, 2011) ou encore de certains moments de crise financière (Sakka, 2010). En réponse à cette dernière, l'audité peut négocier d'une manière permanente le montant des honoraires (Sakka, 2010 ; Sakka et Manita, 2011) :

- Négocier pour obtenir une réduction sur le montant des honoraires payés. La baisse des honoraires peut jouer sur la notion du temps et résulter en une pression des budgets/temps ce qui peut limiter aussi la compétence de l'auditeur ;
- Afin d'opter pour une réduction des honoraires d'audit, l'audité exerce une pression sur l'auditeur pour qu'il réduise les procédures d'audit au-delà de ce qui est nécessaire.

Ces actes peuvent aussi être à l'origine de la subjectivité de certaines situations (Sakka, 2010). En effet, l'audité peut influencer le jugement de l'auditeur dans le cas de situations qui n'ont pas de règles exactes en essayant de le convaincre de son point de vue. L'exemple le plus souvent évoqué illustrant cette situation est la question de constatation des provisions. Le client peut estimer l'absence d'un grand risque qui nécessite de constater une provision et préfère éviter d'alourdir ses comptes à l'encontre de l'auditeur qui est par sa nature très prudent et constate une provision dès qu'il estime l'existence d'un risque (Sakka, 2010 ; Sakka et Manita, 2011). En plus de la subjectivité, il peut profiter de ses larges connaissances sur l'activité de

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

l'entreprise, de son secteur d'activité, etc. pour influencer le jugement de l'auditeur et essayer de le convaincre de l'inadéquation de sa position par rapport aux particularités de l'activité de l'entreprise (Sakka et Manita, 2011) :

- Argumenter son opinion d'une manière persuasive.

En plus du comportement persuasif, l'audité peut agir avec opiniâtreté en se montrant trop attaché à son interprétation. L'auditeur doit, dans cette situation, faire preuve de beaucoup d'indépendance et de pédagogie pour pouvoir lui convaincre (Sakka et Manita, 2011) :

- Adopter un comportement récalcitrant.

L'un des comportements que l'audité peut adopter également et qui peut altérer son indépendance est (Sakka et Manita, 2011) :

- Interférer dans le choix de l'équipe d'audit intervenante.

Il peut également jouer sur l'aspect psychologique de l'auditeur en lui adressant des remarques agressives et désobligeantes (Sakka et Manita, 2011) :

- Adresser à l'auditeur des remarques déstabilisantes.

Les comportements d'intimidation représentent le cas extrême qui menace l'indépendance de l'auditeur. Ils sont définis comme étant les actes qui visent à « empêcher l'auditeur d'agir objectivement à travers des menaces véritables ou ressenties de la part du client » (Sakka, 2010, p. 07-08). Ils prennent généralement les formes suivantes (Sakka, 2010 ; Sakka et Manita, 2011) :

- Faire du chantage en adressant à l'auditeur des insinuations ou des menaces explicites de changer de cabinet d'audit ou de ne pas renouveler le mandat en cas de désaccord lors de la mission ;
- Travailler pour créer chez l'auditeur un sentiment de culpabilité à propos des conséquences de ses décisions sur l'entité.

L'étude de Sweeney et Pierce réalisée en 2011 porte son attention sur les facteurs externes au cabinet d'audit déterminant les comportements de réduction de qualité chez les auditeurs. A travers une enquête sur le terrain, les interviewés, faisant partie du personnel de l'audité, s'estiment capables d'influencer le déroulement de la mission en général et les comportements

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

des équipes d'audit en particulier qui, en conséquence, optent pour des actes de réduction de qualité de l'audit tout en acceptant des échantillons biaisés préparés à l'avance par eux, montrant une dépendance élevée envers leurs travaux et acceptant des explications légères de leur part.

C'est une sorte de défense inter-organisationnelle très réfléchie que l'audit adopte afin d'éviter toute situation embarrassante en raison de certaines informations douteuses et obtenir un rapport fiable. En effet, il profite des défaillances qu'il constate dans le système de contrôle des auditeurs notamment le manque d'expérience des intervenants, la pression temporelle et les faiblesses du processus d'audit pour exercer certaines pratiques tel que rendre l'information indisponible temporairement pour l'auditeur et leur présenter des échantillons préparés d'avance.

Sur la base de ce qui a été dit, nous supposons qu'il existe une relation positive entre la fréquence des comportements des audités et les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Puisque le client peut jouer sur la notion de temps, l'auditeurs peut recourir à des heures supplémentaires non déclarées afin d'achever son travail comme il peut opter pour des comportements de réduction de qualité de l'audit. Les hypothèses se formulent ainsi :

H1 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H1.1 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit.

H1.2 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission.

2.2.2. Hypothèse relative à l'importance économique du client (dépendance économique envers le client)

La nature du métier de l'audit légal place l'auditeur dans une situation conflictuelle lui poussant à penser d'une manière professionnelle mais aussi commerciale. Parfois, les obligations économiques incitent l'auditeur à privilégier son intérêt au détriment de son professionnalisme.

L'importance donnée à un client reflète un état de dépendance économique de l'auditeur envers ce client. Pour qu'une entreprise soit qualifiée de dépendante économiquement vis-à-vis d'un

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

partenaire commercial, elle doit faire l'objet d'un ensemble de critères que la jurisprudence définit comme suit (<https://fr.freelance.com/> ; <https://www.commerce.gov.dz/>):

- La notoriété du partenaire ou l'importance de sa part de marché ;
- L'importance de la part du chiffre d'affaires réalisé avec ce partenaire qui doit représenter plus de 20% du chiffre d'affaire global. En audit légal, ce taux est fixé à plus de 40% (Yuen et al., 2013) ;
- L'absence de solutions alternatives pour la partie dépendante ;
- L'état de dépendance ne peut être un choix stratégique de la partie dépendante ;
- Le partenaire se comporte d'une manière qui altère le fonctionnement de la concurrence sur le marché.

Généralement, les cabinets d'audit sont dépendants économiquement vis-à-vis des clients de grandes tailles versant des honoraires d'audit importants. Cette situation de dépendance économique peut placer l'auditeur en position d'infériorité par rapport à son client et altérer son indépendance. Ce dernier a le pouvoir de nommer l'auditeur et de le révoquer également et l'auditeur, en essayant de le garder, peut agir à son profit tout en compromettant son indépendance (Yuen et al., 2013). L'autre scénario qu'on peut imaginer est que l'auditeur peut résister aux pressions. Si sa dépendance se retrouve révélée sur le marché de l'audit, il risque de perdre sa réputation et donc sa part de marché et le gain sur le court terme pourrait ne pas couvrir la perte économique sur le long terme (Richard, 2003).

L'auditeur peut résister comme il peut céder à ses intérêts économiques. Chung et Kallapur (2003) définissant cinq facteurs que l'auditeur prend en considération lorsqu'il se trouve face à une telle situation (Chen, Li et Chi, 2016, p. 03) :

- a- La valeur actuelle des quasi-rentes spécifiques aux clients donnés ;
- b- La valeur actuelle de toutes les autres quasi-rentes ;
- c- La probabilité que le client licencie l'auditeur lorsque l'auditeur signale une infraction ;
- d- La probabilité de détection et de révélation future au marché lorsque l'auditeur s'abstient de signaler l'infraction ;
- e- La fraction des autres quasi-rentes perdues lors de la détection.

L'auditeur agit de la manière qui lui assure qu'il gagne plus qu'il perd s'il compromet son indépendance. Pour cela, il étudie la situation tout en considérant les bénéfices et les coûts de compromettre son indépendance. L'avantage est qu'il va garantir des revenus futurs tout en

essayant de conserver ses clients et de ne pas être révoqué par eux (a et c). L'inconvénient est que l'atteinte de l'indépendance peut entraîner une perte des revenus futurs des autres clients et même aussi des clients potentiels (b, d et e) (Chen et al., 2016).

En 1981, DeAngelo suppose que la dépendance aux honoraires affecte l'indépendance du jugement de l'auditeur (Chang, Chiang, Liu et Xie, 2019). Une série d'études empiriques s'est succédée d'une année à l'autre afin de tester la relation entre l'importance du client et la qualité de l'audit. Les résultats et conclusions auxquelles sont arrivés les chercheurs sont mixtes.

A l'encontre de Reynolds et Francis (2000), Crashwell et al., 2002), Chang et Kallapur (2003), Hope et Langli (2010) qui n'ont pas réussi à trouver des preuves que la dépendance économique réduit la qualité de l'audit, Hossain, Monroe, Wilson et Jubb (2016) ont pu soutenir cette idée. Les études de recherche réalisées par Chi, Jr et Lisic (2012) et Chang et al. (2019) constatent la significativité de cette relation mais uniquement pour les cabinets non Big N. Les conclusions auxquelles sont arrivées Zhou et Zhu (2012) indiquent que la crise financière exerce un effet modérateur sur la relation entre les deux variables. Selon ces deux chercheurs, dans un moment de crise, l'indépendance de l'auditeur est plus susceptible d'être compromise. Etant donné que l'Algérie passe actuellement par un moment de crise économique, les constats précédemment évoqués soutiennent l'établissement de l'hypothèse suivante :

H2 : L'importance économique du client est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs (les comportements de réduction de qualité de l'audit uniquement).

2.2.3. Hypothèses relatives à la complexité des tâches

Une tâche complexe est une tâche difficile à réaliser (Ifergan et Bescos, 2010 ; Tjan et al., 2019). Généralement, la complexité des tâches est à l'origine de deux types de facteurs notamment les facteurs subjectifs et les facteurs objectifs. Les facteurs subjectifs sont liés à la personne de l'auditeur. En fonction de son niveau de compétence, d'expérience, etc., les tâches peuvent être perçues par l'auditeur comme étant faciles ou difficiles à exécuter. Les facteurs objectifs sont des facteurs propres au contexte de la mission. Au début de sa mission, l'auditeur doit satisfaire à quelques critères subjectifs spécifiques qui leurs donnent la capacité à assurer le bon déroulement de son travail de vérification tout en maîtrisant les difficultés qu'il peut rencontrer. A un moment donné, ces difficultés peuvent se transformer en un défi insurmontable

lorsqu'elles sont trop importantes à cause du contexte et ce quel que soit les qualités de l'auditeur (Ifergan et Bescos, 2010).

La complexité de tâches est liée en principe à la complexité des informations à disposition de l'auditeur au moment de la mission notamment les référentiels sur lesquels il se base pour mener sa mission à savoir les règles comptables, fiscales et juridiques et les normes d'audit. Une revue des études de recherche antérieures en relation avec cette thématique nous a permis d'extraire les caractéristiques de l'information susceptibles de complexifier les tâches de l'auditeur. Elles sont les suivantes :

- **La quantité (abondance ou insuffisance) des règles comptables, fiscales et juridiques et des normes d'audit**

Parmi les indicateurs de complexité, Ifergan et Bescos (2010) évoquent la quantité importante des règles comptables, fiscales et juridiques que l'auditeur doit consulter lors de la mission.

L'abondance des règles ne constitue pas le seul défi. En effet, plusieurs professionnels algériens déplorent la pauvreté du Système Comptable et Financier (SCF) Algérien en matière des règles de comptabilisation et d'évaluation. Certains réclament l'absence de normes comptables pour quelques opérations. D'autres déplorent le manque de détail et la rigidité de certaines normes comptables. Ils rajoutent que, à part quelques avis publiés inadéquats avec le besoin, abstraits et non ponctuels, le SCF n'apporte aucune interprétation qui permet de fournir des précisions et trouver des solutions comptables (Remmache, 2017 ; Khouatra et Merhoum, 2018).

Ifergan et Bescos (2010) trouvent que l'abondance des règles pénalisent les tâches des auditeurs légaux et conduisent à des jugements erronés. Nous trouvons que la pauvreté du SCF complexifie également la tâche des préparateurs des états financiers et par conséquent des vérificateurs de ces états.

Concernant les normes d'audit, on assiste depuis 2016 à l'adoption des nouvelles Normes Algériennes d'Audit. Le processus de normalisation n'est pas encore achevé. A ce jour, seize normes ont été mises en œuvre. Pour que l'auditeur puisse comprendre les objectifs généraux de l'audit et appliquer les diligences édictées pour pouvoir parvenir aux dits objectifs, il doit avoir à sa disposition l'intégralité du référentiel. Il doit avoir un cadre conceptuel pour lui faciliter la compréhension de ces normes ce qui n'est pas le cas car la norme NAA 200 n'a pas encore fait l'objet de publication. Il doit également considérer les relations entre les normes car

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

si certaines normes abordent les obligations générales d'autres abordent la mise en œuvre de ces obligations dans des domaines particuliers sans qu'il y ait des redondances (Boubir, 2016). Nous supposons qu'un corpus de normes de travail incomplet complique la mission des auditeurs.

– Le manque de clarté des règles comptables, fiscales et juridiques

Le manque de clarté des règles comptables, fiscales et juridiques représentent un autre indicateur de complexité des tâches des auditeurs (Ifergan et Bescos, 2010).

Concernant le SCF, des professionnels stipulent que certaines normes comptables sont générales, exhaustives et équivoques ouvrant une marge d'interprétation nécessitant de faire appel au jugement professionnel pour trouver des solutions aux problèmes comptables en question notamment le cas de l'approche par composant, la perte de valeur, etc. (Remmache, 2017). Ceci complexifie la tâche des préparateurs des états financiers et des vérificateurs également (Ifergan et Bescos, 2010).

– Volatilité des règles comptables, fiscales et juridiques

L'instabilité des règles comptables, fiscales et juridiques est reconnue comme étant un facteur de complexité (Ifergan et Bescos, 2010 ; Tort, 2012).

En Algérie, depuis l'introduction du SCF en 2010, ce dernier n'a pas fait l'objet d'une mise à jour contrairement aux règles fiscales qui connaissent une instabilité qui s'avère pénaliser la tâche des professionnels. Ces derniers se trouvent chaque fois obligés de consulter et examiner les lois de finances publiées chaque année et parfois plusieurs fois par an afin d'actualiser leurs connaissances fiscales (Remmache, 2017).

– Difficulté d'application des règles comptables et des normes d'audit

Les normes comptables internationales (IAS/IFRS) ont été conçues pour être appliquées dans des sociétés cotées en bourse opérant dans des marchés financiers assez développés. Le fait de concevoir le SCF sur la base de ces normes internationales et le transposer dans un contexte économique formé principalement de petites et moyennes entreprises (PME) et caractérisé par un marché financier pratiquement inexistant engendre des difficultés par rapport à son application (Remmache, 2017 ; Khouatra et Merhoum, 2018).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

La grande majorité des professionnels ayant participé dans une enquête menée par Remmache (2017) révèlent que la faiblesse du marché financier algérien empêche de bien fonder l'évaluation de certaines opérations telles que l'évaluation à la juste valeur, des instruments financiers, du goodwill, etc. Radjah (2019) illustre, quant à lui, d'autres traitements qui connaissent une difficulté d'application par les professionnels notamment la valeur d'utilité, la durée d'utilité, etc.

La difficulté d'application de quelques règles comptables peut conduire à l'établissement des états financiers peu fiables. L'auditeur sensé vérifier que ces derniers reflètent une image fidèle de la situation financière de l'entité auditée se retrouve face à un vrai défi lorsqu'il constate que la non application de certaines règles réduit la fiabilité des comptes et que ces règles ne sont pas appliquées non pas par volonté mais par faute du contexte inadéquat.

Logiquement, un SCF conceptualisé sur la base des normes internationales de comptabilité doit être vérifié sur la base d'un corpus de normes d'audit inspiré également des normes internationales d'audit ce qui justifie le recours des pouvoirs publics algériens à s'engager dans le passage à un nouveau référentiel d'audit notamment les NAA qui s'inspire grandement du référentiel international (les intitulés et les numéros des normes NAA sont identiques à celles des normes internationales d'audit ISA) (Boubir, 2016).

Puisque seize normes seulement ont été mises en œuvre, les auditeurs consultent les normes ISA non encore publiées dans leur version algérienne afin de combler le besoin et pouvoir mener à bien leurs travaux de vérification. En revanche, les normes ISA semblent être inadéquates pour tout type d'entreprise. Plusieurs pays ont signalé les difficultés rencontrées par les entités de petites et moyennes tailles à les appliquer (libellé complexe, normes nombreuses, volumineuses et parfois ambiguës, exigences nombreuses avec applications plus lourdes, etc.) (IAASB, 2019). De ce fait, de multiples tentatives visant à faciliter l'application des normes d'audit ISA dans des entreprises peu complexes ont été menées. Citant à titre d'exemple l'initiative de l'IFAC qui a établi un guide pour l'application des normes ISA lors de l'audit des entreprises moins complexes. Plusieurs normalisateurs ont également mis à disposition des professionnels de leurs pays des outils informatiques et des manuels sur les ISA dans une optique de pouvoir les appliquer sur les entreprises peu complexes. Des gouvernements ont aussi réajusté les seuils légaux pour la désignation obligatoire d'un auditeur légal et des organismes régionaux ont établi des guides et offert des services à l'ensemble des

parties prenantes leur permettant de prendre des renseignements afin de simplifier et de faire adapter les normes d'audit aux spécificités de l'entité auditée (IAASB, 2019).

Merhoum et Khouatra (2017, p. 12) semblent être inquiets que les NAA inspirées des ISA provoquent des difficultés par rapport à leur application dans le contexte algérien. A leurs termes « les normes internationales d'audit ISA sont le produit d'une culture anglo-saxonne qui ne s'accommode pas facilement avec la culture des pays francophones émergents tels que l'Algérie ». Il rajoute que ces normes sont destinées aux sociétés et groupes de sociétés dotées d'une taille importante alors que le tissu économique algérien ne recense moins de 95% des petites et moyennes entreprises. De plus, elles sont utilisées par des cabinets d'audit dont la taille est plutôt réduite. A la lumière de ce qui a été évoqué, nous supposons que l'auditeur est confronté à des difficultés d'application que ça soit des normes NAA ou des normes ISA ce qui lui fait compliquer ses tâches.

– Degré de technicité des règles comptables

D'après Hamadi, El Omari et Khelif (2015), le degré de technicité des normes comptables est l'une des caractéristiques d'un système comptable complexe. Il apparaît à titre d'exemple lors de l'évaluation à la juste valeur, la comptabilisation des instruments financiers, l'évaluation du goodwill, l'actualisation des engagements de paiement des pensions de retraites, la fixation du périmètre de consolidation, l'actualisation financière, etc.

Des professionnels algériens réclament que les traitements les plus complexes en matière d'évaluation et de comptabilisations sont les suivants (classés du plus au moins difficile) : la juste valeur, le goodwill, les impôts différés, la durée d'utilité, l'approche par composant (Remmache, 2017). Nous pensons que le degré de technicité de certains traitements engendre une difficulté de vérification de la part des auditeurs.

– Connexité des règles comptables avec les règles fiscales

Le système fiscal et le système comptable algériens se caractérisent par un ensemble de dispositions inter-reliées entre elles, certaines sont connectées les unes envers les autres mais d'autres sont déconnectées. Les résultats comptable et fiscal sont inter-reliés. En effet, le résultat fiscal est calculé sur la base du résultat comptable avant impôt qui sert de base pour calculer l'impôt qu'on comptabilise en charge pour obtenir le résultat net de l'exercice. Bien que le système fiscal s'appuie sur le système comptable afin d'obtenir le résultat imposable, il

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

n'accepte pas certains de ses traitements comptables lors de la détermination de l'assiette d'imposition. Lorsque les dispositions comptables sont en adéquation avec les dispositions fiscales, le système fiscal les considère comme des règles en commun. Mais dans le cas contraire lorsque les dispositions comptables divergent des dispositions fiscales, il applique ce qu'on appelle le principe de l'autonomie. C'est-à-dire, il opte pour la neutralisation des règles comptables en contradiction avec les règles fiscales pour le besoin de la détermination du résultat fiscal. Ce dernier est calculé, dans ce cas, sur la base du résultat comptable corrigé des déductions et des réintégrations extracomptables. Le droit comptable doit prendre en considération également les différences temporelles existantes entre la base comptable et la base fiscale tout en les comptabilisant en tant qu'impôts différés (supplément d'impôt ou économie d'impôt) (Azouani et Oulikene, 2013). Ces propos témoignent d'une complexité comptable engendrée par la réglementation fiscale (Tort, 2012). Ces derniers compliquent la tâche des préparateurs des états financiers et même des vérificateurs de ces derniers.

Un cumul de plusieurs tâches complexes peut provoquer chez l'auditeur une charge mentale. Ce dernier peut, en essayant de réduire cette pression, agir d'une manière dysfonctionnelle. La preuve, plusieurs études empiriques confirment que, en réponse à cette pression, les auditeurs optent pour des dysfonctionnements afin de l'apaiser. Parmi ces travaux, citant à titre d'exemple, l'étude de Prabhu (1987), Riny (2015), Dewi et Wirasedana (2015) et Tjan et al. (2019). Par contre, les études de recherches de Yuen et al. (2013) et Umar et al. (2017) ont montré des résultats différents. En effet, Yuen et al. (2013) arrivent à des résultats prouvant que la complexité n'exerce aucun effet sur la conduite des auditeurs. Alors que Umar et al. (2017) obtiennent des conclusions témoignant d'un effet plutôt positif poussant les auditeurs à développer de nouvelles tactiques plus efficaces visant à surpasser cette complexité.

Compte tenu des résultats précités, nous attendons à ce que la complexité des tâches pousse les auditeurs à s'engager dans des comportements dysfonctionnels. Par conséquent, nous émettons les hypothèses suivantes :

H3 : La complexité des tâches est liée positivement aux comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H3.1 : La complexité des tâches est liée positivement aux comportements de réduction de qualité de l'audit.

H3.2 : La complexité des tâches est liée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission.

2.2.4. Hypothèse relative à la rémunération des auditeurs salariés

A notre connaissance, il n'existe aucune étude de recherche à l'exception de celle de Suyanto (2014), abordant l'effet de la rémunération sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs salariés dans les cabinets d'audit légal. Nous supposons que plus l'auditeur estime que son salaire est inadéquat avec le travail qu'il effectue, plus il aura tendance à réduire la quantité de travail qu'il réalise tout en adoptant des comportements de réduction de qualité de l'audit. Sur ces propos, nous émettons l'hypothèse suivante :

H4 : Plus la rémunération des auditeurs salariés est inadéquate avec la quantité de travail qu'ils ont à effectuer, plus ces derniers s'engagent dans des comportements dysfonctionnels (les comportements de réduction de qualité de l'audit uniquement).

2.2.5. Hypothèses relatives à la pression temporelle

La littérature académique sur l'audit légal met la lumière sur deux types de pressions temporelles auxquelles sont confrontés les auditeurs lors des travaux de vérification et de certification des comptes à savoir la pression budget/temps et la pression délai/temps.

La similitude entre les deux pressions réside dans le fait que l'auditeur est contraint par le temps qu'il cherche à atteindre (Pierce et Sweeney, 2004). La différence peut être lue dans les deux définitions accordées par Kelley et al. (1999, p. 11) :

- La pression budgétaire ou pression budget/temps « résulte d'un effort visant à réduire les heures d'audit indépendamment du moment où le travail est effectué » ;
- La pression de délai ou pression délai/temps « résulte de l'imposition d'un délai d'achèvement ».

2.2.5.1. Hypothèse correspondant à la pression du délai/temps

Pour que l'information comptable et financière présentée dans les états financiers soit de qualité, elle doit être fiable, intelligible, comparable et pertinente (Article 8 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11). Michailesco (2009) déclare que ces qualités de l'information ne se concrétisent que lorsque cette information est produite dans les délais opportuns. Piot (2003) rajoute qu'une information attardée est une information inutile. Les instances régulatrices imposent des délais quant à la soumission de cette information à l'usage. Par cette action, ils visent l'organisation et l'harmonisation des activités de diffusion de l'information (Suyanto, 2014) mais aussi l'amélioration de sa pertinence et de sa comparabilité dans le temps et dans l'espace (Oussi et Boulila Taktak, 2015).

Avant d'être communiquée et mise à disposition des utilisateurs, l'information comptable et financière doit être assujettie à la certification du commissaire aux comptes. Cette certification donne l'assurance raisonnable que l'information diffusée est de qualité c'est-à-dire qu'elle véhicule une image réelle de la situation économique et financière de l'entité auditée (Keller et al., 2017). Cette prestation doit être accomplie dans le respect de certaines règles qui déterminent le délai de signature du rapport de certification.

Durant son mandat, l'auditeur intervient de manière itérative tout en réalisant une mission chaque année. Chaque mission consiste en la vérification de la fiabilité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers de l'année N dont l'achèvement des travaux de vérification est marqué par l'établissement d'un rapport d'audit au cours du premier semestre de l'année N+1.

En Algérie, les textes réglementaires prévoient que le commissaire aux comptes doit veiller à ce que son rapport de certification soit établi après l'arrêté des comptes annuels et communiqué aux associés au plus tard 15 jours avant la tenue de la réunion de l'assemblée générale ou de l'organe délibérant habilité pour approbation des comptes pour les sociétés non cotées (Article 3 et 6 du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission) et 30 jours pour les sociétés cotées en bourse (Article 7 du règlement n° 2000-02 du 20 janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse, JORA n° 50 du 16 août 2000). Cette assemblée peut avoir lieu dans les six mois à compter de la date de clôture de l'exercice (Article 584 modifié, code de commerce, p. 147).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

L'auditeur date l'établissement de son rapport en fonction de l'achèvement des travaux de vérification (Article 3 du décret exécutif n° 11-202). Si on suppose que l'assemblée générale va avoir lieu durant le premier semestre de l'année N+1 et que le rapport doit être communiqué au plus tard 15 jours avant l'assemblée générale avec une date limite de sa tenue qui est le 30 juin, le 15 juin constitue la date limite du dépôt de son rapport.

La pression de délai est étudiée tout en considérant l'importance du nombre de missions effectuées d'une manière simultanée. Plus le nombre de missions est important plus la pression de délai ressentie est importante. Dans ce cas, on ne parle plus de pression budget/temps mais plutôt de pression de délai car ce n'est plus une question de maîtrise du nombre d'heures facturée mais une question de pouvoir achever les missions dans les délais accordés (Pierce et Sweeny, 2004).

S'agissant d'une mission de commissariat aux comptes, le client ne peut, en théorie, imposer un délai pour le dépôt du rapport de certification. La loi confère à l'auditeur un pouvoir de dater l'établissement du rapport en fin des travaux de vérification. Il ne peut établir son rapport avant qu'il ait les éléments probants suffisants et appropriés pour l'expression de son avis (ISA 700. 52 ; NAA 700.7 ; Article 3 du décret exécutif n° 11-202). Cependant, en pratique, le client peut toujours exercer une pression pour déposer le rapport à une date qu'il souhaite. Zaatri (2016, p. 07) dit sur ce sujet que : « il faut rappeler les pressions de remise du rapport alors que parfois les comptes venaient d'être arrêtés par les organes de gestion (et parfois même pas arrêtés par ces derniers). Ceux-ci demandent parfois même la remise du rapport du commissaire aux comptes le jour de l'arrêté des comptes par le conseil d'administration ». Ces déclarations nous laissent imaginer la suite de la scène dans le cas d'un auditeur qui manque d'indépendance vis-à-vis de son client. Ce dernier peut céder à ces pressions et accepter de fixer un délai sans tenir compte du bon déroulement de sa mission.

Contrairement aux études examinant l'impact de la pression budget/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, celles traitant l'impact de la pression de délai sont moins répandues. L'étude de Kelley et al. (1999) fut la première à aborder la question de la pression de délai dans les études portant sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Elle a examiné les effets différentiels de la pression de délai par rapport à la pression budget/temps. Il fallait attendre cinq ans pour que Pierce et Sweeney (2004) s'engagent dans l'étude de la relation entre la pression de délai et les comportements dysfonctionnels. En effet, les résultats indiquent que l'option de prendre sur son temps afin d'essayer d'achever les

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

contrôles dans les délais déterminés n'est pas une solution et que les auditeurs font recours à des comportements de réduction de qualité de l'audit lorsqu'ils souhaitent terminer les vérifications dans les délais prescrits. Svastrom (2016) et Gaddour (2016) arrivent à confirmer les mêmes résultats. A la lumière des conclusions obtenues des études antérieures, nous émettons les hypothèses suivantes :

H5 : La pression du délai/temps est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs (comportements de réduction de qualité de l'audit uniquement).

2.2.5.2. Hypothèses correspondant à la pression du budget/temps

L'auditeur se retrouve sous pression budgétaire lorsque le temps alloué dans le budget est inférieur au temps nécessaire pour l'exécution d'une mission d'audit (Khodamoradi et Hajiha, 2016, p. 6480). Etre dans l'obligation d'effectuer un travail en très peu de temps pousse les auditeurs, en réponse à cette pression de temps, à s'engager dans des comportements dysfonctionnels.

La grande majorité des travaux sur ce sujet confirment que plus l'auditeur dispose d'un nombre d'heures serré pour accomplir ses contrôles, plus il aura recours à des comportements dysfonctionnels (les comportements de réduction de qualité de l'audit et la sous-déclaration du temps passé sur la mission) notamment les études d'Otley et Pierce (1996a), Kelley et al. (1999) et Broberg et al. (2016). Coram et al. (2003), Sari et al. (2016), Goal et al. (2017) et Balasingam (2019) arrivent à confirmer ces résultats pour les comportements de réduction de qualité de l'audit. Yuen et al. (2013) prouvent, quant à eux, que plus les ressources en temps sont limitées, plus le niveau d'acceptabilité des comportements de réduction de qualité de l'audit est élevé. Pierce et Sweeney (2004) indiquent que les auditeurs, face à la pression budgétaire, font recours à des heures supplémentaires non déclarées prises de leur temps personnel plus que des réductions dans les travaux à effectuer.

Compte tenu des résultats précités, nous attendons à ce que le lien entre le niveau de pression budgétaire et la fréquence des comportements dysfonctionnels soit positif. Les hypothèses à formuler sont les suivantes :

H6 : La pression budgets/temps est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

H6.1 : La pression budget/temps est corrélée positivement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit.

H6.2 : La pression budget/temps est corrélée positivement avec la sous-déclaration de temps passé sur la mission.

2.2.6. Hypothèses relatives aux influences de la pression budget/temps

La littérature sur le contrôle de gestion discute, depuis des années, la problématique de la pression budgétaire. Cette pression peut être originaire de quatre facteurs influant sur la préparation du budget/temps à savoir le niveau des honoraires versés par le client, le temps estimé pour terminer le programme d'audit, le budget/temps réel de l'année dernière et le niveau de participation des auditeurs dans la préparation des budgets/temps. La question des honoraires est le facteur qui a marqué le plus grand nombre de travaux de recherches.

2.2.6.1. Hypothèse correspondant aux honoraires d'audit

Zaatri (2016) attire l'attention sur une contradiction dans la loi 10-01 du 29 Juin 2010 régissant la profession de l'audit légal qui peut mettre en péril l'indépendance de l'auditeur. L'article 3 de la loi 10-01 prévoit que « l'expert-comptable, le commissaire aux comptes ... doivent ... exercer leur profession en toute indépendance et probité ». Si les dispositions des articles 64 et 70 de la même loi leur interdisent « toute activité commerciale, ... » ou « de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public », c'est pour garantir la disparition de la logique concurrentielle entre les commissaires aux comptes et, donc, maintenir leur indépendance de tout intérêt économique (Zaatri, 2016, p. 03). Mais les dispositions de l'article 26 de la même loi viennent en contradiction avec ce qui a été évoqué. Elles stipulent que « le commissaire aux comptes est désigné..., sur la base d'un cahier des charges ». Zaatri (2016) stipule que ce cahier des charges ne fait que créer un jeu de compétitions entre les commissaires aux comptes soumissionnaires supposés être des confrères. Le prix figure parmi les critères de choix des offres avantageuses ouvrant la possibilité à une concurrence déloyale entre les commissaires aux comptes. Ces inquiétudes à propos du cahier des charges ont été toutes

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

exprimées par les professionnels d'audit lors d'une enquête établie par Fela (2019) au niveau du Conseil National de Comptabilité (CNC).

Quand il s'agit de l'évaluation des offres techniques, personne ne peut émettre une opinion sur la compétence d'un commissaire aux comptes sauf si cette personne est un professionnel qualifié, spécialisé et agréé. Lorsqu'on sait que les membres composant les commissions d'ouverture et d'évaluation des offres n'ont pas le même niveau académique et professionnel que le commissaire aux comptes (Zaatri, 2016) et qu'ils sélectionnent généralement le soumissionnaire sur la base du prix le plus avantageux (Fela, 2019), ceci ne fait qu'intensifier le souci quant à l'utilité du cahier des charges (Zaatri, 2016).

Au niveau international, ce genre de pratique a été pris en charge par la réglementation et les normes. En effet, la loi SOX aux Etats-Unis (2002) et la loi LSF en France (2003) imposent la mise en place d'un comité d'audit habilité visant à désigner le commissaire aux comptes et fixer ses honoraires d'une manière qui assure le maintien de son indépendance (Compernelle, 2010). En France, le nouveau code des marchés rectifie les procédures d'appel d'offres d'une manière à rendre la concurrence loyale entre les commissaires aux comptes, et ce, en choisissant l'offre la mieux disante selon les estimations du comité indépendant et compétent (Hattab, 2014). Plusieurs recherches empiriques récentes effectuées dans le contexte algérien insistent sur la nécessité de mettre en place des comités d'audit au niveau des entreprises notamment celles de لشلاش و بو علي (2017)، حسياني ولوشان (2019) □ مهاوات، مومن، جرموني (2020) و سردوك ونصير (2017).

La concurrence du marché de l'audit légal constitue une source de pression pour les auditeurs (Suyanto, 2014). Suhayati (2012) explique que les appels d'offre font entrer les auditeurs en compétition et que cette dernière provoque une baisse des honoraires d'audit. L'étude de Maher, Tiessen, Colsen et Bromma (1992) témoigne d'un lien significatif entre l'ampleur de la concurrence et la tendance des honoraires à la baisse. Ces résultats sont cohérents avec ceux de Hay, Kechel et Wong obtenus en 2006. Le fait de facturer des honoraires très bas durant la première année du mandat est appelé le lowballing des honoraires d'audit. L'auditeur vise à travers cette pratique à conquérir de nouveaux clients et assurer des revenus pour les années restantes du mandat (Pong et Whittington, 1994 ; Deis et Giroux, 1996 ; Chan, 1999 ; Hua, Liu, Su et Yu, 2016 ; Ben Slimane 2016). Il a été prouvé, à travers l'étude de Sankaraguruswamy et Whisenant (2009), que l'auditeur continue à adopter cette pratique dans les années restantes du mandat afin de fidéliser son client (Hua et al., 2016).

Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs

La pression budget/temps a été signalée par plusieurs études de recherche comme étant le résultat d'une baisse des honoraires d'audit. En effet, les honoraires d'audit se calculent proportionnellement avec le nombre d'heures passées sur les travaux de contrôle. Etant une entité commerciale, la firme d'audit procède à une réduction des coûts (en temps) afin de compenser la réduction des honoraires, autrement elle ne peut assurer sa rentabilité (Manita et Chemangui, 2007). Dans ce cas, une pression se produit car l'auditeur doit accomplir des contrôles dans une période de temps inférieure à la période nécessaire. Ces constats ont été confirmés par les deux travaux de Cook et Kelley (1991) et Suhayati (2012) qui stipulent que la baisse des honoraires d'audit engendre une pression budgétaire au niveau des cabinets d'audit. Quant à Otley et Pierce (1996a) et McNamara et Liyanararchchi (2008), ils sont parvenus au fait que la faisabilité des budgets/temps devient de plus en plus difficile lorsque ces derniers sont établis en fonction du niveau des honoraires versés.

A la lumière des résultats des études antérieures, nous émettons les hypothèses suivantes :

H7 : Plus les budgets/temps sont influencés par le niveau des honoraires d'audit, plus la pression budget/temps sera importante.

2.2.6.2.Hypothèse correspondant au programme d'audit

Dans le cadre de sa mission, l'auditeur s'appuie sur un programme de travail comprenant les détails à propos de la nature, le calendrier et l'étendue des travaux de contrôle à engager. Les procédures de budgétisation doivent veiller à ce que les budgets/temps établis reflètent réellement le temps qu'il faut pour exécuter les tâches du programme. Cela aide à minimiser les comportements dysfonctionnels chez les auditeurs (Otley et Pierce, 1996a). Plusieurs études ont examiné le lien entre le programme d'audit et le budget/temps (Otley et Pierce, 1996a ; McNamara et Liyanararchchi, 2008). Les conclusions d'Otley et Pierce (1996a) révèlent que plus le budget/temps est établi conformément au programme, plus le budget est perçu comme atteignable et donc l'auditeur subi moins de pression budget/temps.

Ces propos conduisent à l'hypothèse suivante :

H8 : Plus les budgets/temps sont établis en fonction du programme de travail, plus la pression budget/temps sera réduite.

2.2.6.3.Hypothèse correspondant au budget/temps réel de l'année précédente

D'une manière générale, l'auditeur s'appuie sur le budget réel de l'année précédente pour établir le budget initial de l'année en cours. Plusieurs chercheurs montrent à travers des études de recherche empiriques que le budget réel de l'année antérieure peut influencer positivement la faisabilité du budget/temps de l'année en cours. Otley et Pierce (1996a) et McNamara et Liyanararchchi (2008) arrivent à conclure que plus le budget/temps est établi en fonction du budget/temps de l'année antérieure, plus le budget/temps est perçu comme atteignable.

Sur la base des conclusions précédente, nous testons l'hypothèse suivante :

H9 : Plus le budget/temps est établi en fonction du budget réel de l'année dernière, plus la pression budget/temps sera réduite.

2.2.6.4.Hypothèse correspondant à la participation dans la constitution du budget/temps

S'appuyer sur les budgets/temps de l'année précédente pour déterminer les budgets/temps initiaux de l'année en cours peut s'avérer un exercice mécanique sans que ces budgets/temps initiaux soient réellement révisés (Otley et Pierce, 1996a).

Une intention particulière a été accordée à la participation des auditeurs dans le processus d'établissement des budgets de l'année en cours. Lorsque l'auditeur responsable de l'exécution d'une mission donnée participe dans la détermination du budget de cette mission, cela lui permet de discuter la faisabilité du budget accordé et donc favorise la détermination d'un budget plus adéquat (McNamara et Liyanararchchi, 2008).

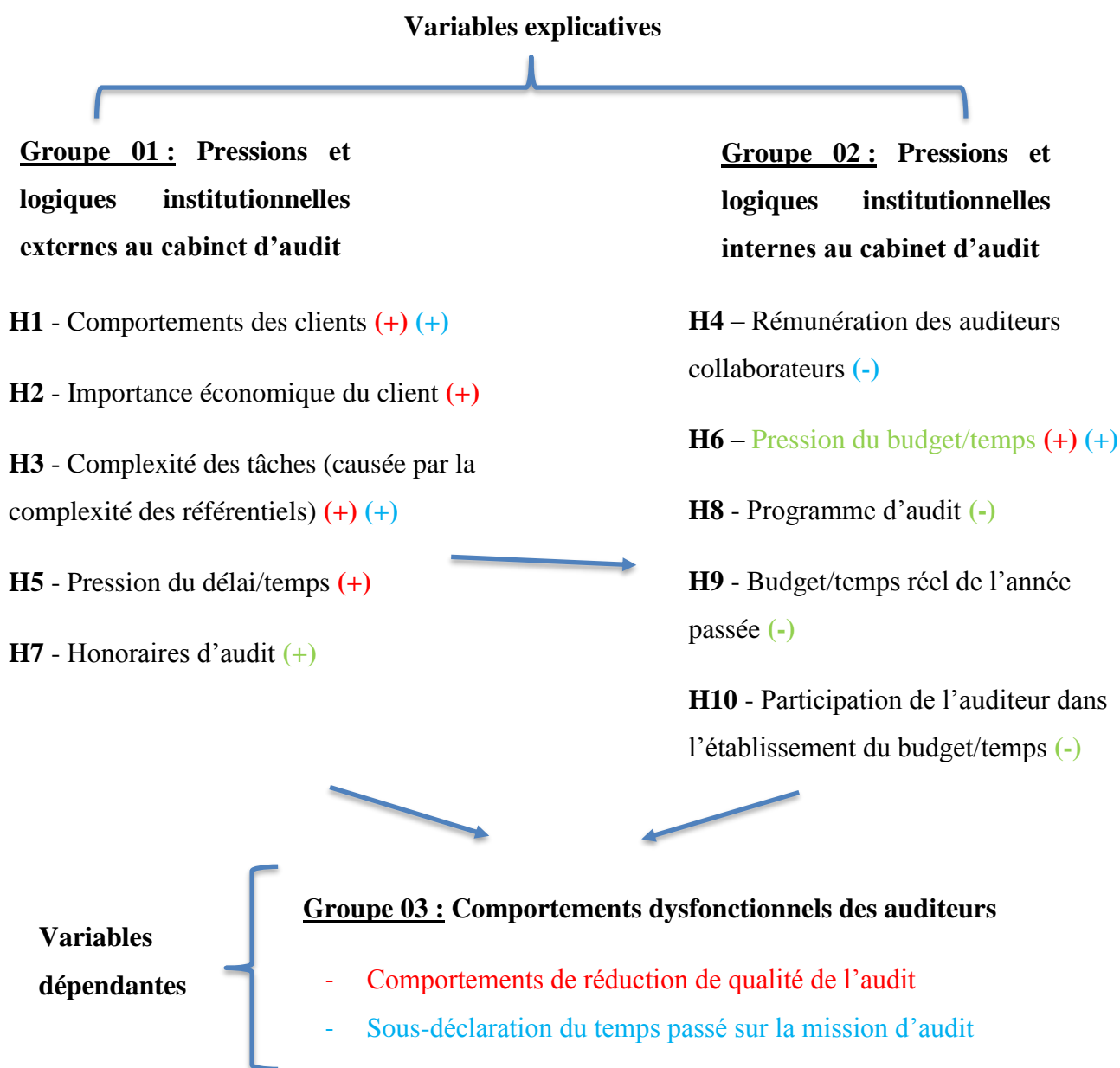
En effet, on peut assister à une pseudo-participation de l'auditeur dans l'établissement du budget de sa mission. Dans ce cas, l'auditeur participe dans l'établissement du budget sans qu'il ait le pouvoir de l'influencer. C'est ce qu'on appelle une pseudo-participation contrairement à une participation réelle (Pierce et Sweeney, 2004).

Il a été démontré à travers les travaux de recherche d'Otley et Pierce (1996a) et McNamara et Liyanararchchi (2008) que l'implication de l'auditeur dans le processus de budgétisation réduit la pression budget/temps. En cohérence avec ces constats, nous testons l'hypothèse suivante :

H10 : Le niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps est associé négativement avec la pression budget/temps.

La deuxième section de ce chapitre avait pour finalité d'affiner la problématique de recherche en sous questions (§ 2.1) et formuler des hypothèses que nous visons à tester dans la partie empirique (§ 2.2). Une synthèse de ces hypothèses est représentée dans le modèle suivant (Figure n° 06) :

Figure n° 06 : Modèle de recherche représentant les différentes hypothèses de la recherche



Source : Elaborée par le chercheur sur la base de la revue de la littérature

Conclusion du troisième chapitre

Ce troisième chapitre avait pour finalité de proposer un cadre d'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Il s'agit, en effet, de la théorie néo-institutionnelle qui a servi de base pour construire un modèle englobant plusieurs déterminants pertinents de ces pratiques.

Ce chapitre avait également pour intention de présenter la problématique de recherche, les sous-questions et les hypothèses de recherche qui en découlent. Celles-ci seront examinées dans la partie empirique.

Chapitre 4 : Cadre opératoire de la recherche

Ce quatrième chapitre ambitionne de présenter le cadre opératoire de la recherche. Pour ce faire, il sera scindé en deux sections.

La première section s'occupera d'exposer le contexte de la recherche. Le premier point abordera un bref historique de la naissance et l'évolution de la profession comptable algérienne au fil des années (§ 1.1) tandis que le deuxième point s'intéressera à la présentation du champ algérien de l'audit (§ 1.2)

La méthodologie de la recherche adoptée fera l'objet de la deuxième section. Le premier point traitera du positionnement épistémologique (§ 2.1). Le deuxième point présentera l'échantillon de l'étude (§ 2.2). Le troisième point abordera l'outil de collecte des données (§ 2.3) tant dis que le dernier point exposera le mode de collecte des données (§ 2.4).

Section 1 : Présentation du contexte de l'étude

Cette première section du quatrième chapitre est consacrée à la présentation du contexte ou la présente étude est réalisée. En premier lieu, nous discuterons brièvement l'histoire de la naissance et de l'évolution de la profession comptable algérienne à travers les années (§ 1.1). En deuxième lieu, nous nous focaliserons sur la présentation du champ algérien de l'audit légal à travers l'exposition de ses composantes (§ 1.2).

1.1 Historique de la profession comptable algérienne

Bien que la profession comptable algérienne est récente, elle a connu de nombreuses phases de mutation qu'on peut résumer dans les points essentiels suivants :

Après 1962 (Post indépendance)

Après l'indépendance, l'Algérie a hérité, en matière comptable, le Plan Comptable Général français (PCG) et ce en application de la loi n°62-157 du 31 décembre 1962 portant la reconduction de la législation en vigueur jusqu'à la mise en place d'une nouvelle législation algérienne.

L'économie algérienne commençait le lendemain de l'indépendance à se rafraichir à travers le lancement de certaines activités industrielles et commerciales exercées par des entreprises publiques prenant les formes des Entreprises Publiques à caractère Industriel et Commercial (EPIC) et des Entreprises Publiques Economiques (EPE). Compte tenu de l'importance cruciale de la mission de ces entreprises dans le développement économique, un système de contrôle de performance a été mis en place notamment un contrôle interne mené par l'état à travers ses représentants et un contrôle externe mené par des institutions externes à l'entreprise tel que les banques qui demandent, dans le cadre du contrôle, les plans d'exploitation, d'investissement et de financement avant l'octroi des crédits. Pendant cette période, la fonction de commissaire aux comptes n'a pas encore fait son apparition (Khouatra et Merhoum, 2017).

1970

La fonction de commissaire aux comptes a été introduite pour la première fois à travers la promulgation de l'ordonnance n° 69-107 du 31 Janvier 1969 portant loi de finances 1970. Dans son article 39, il est mentionné que le ministre d'Etat chargé des finances et du plan est tenu de nommer des commissaires aux comptes au niveau des sociétés nationales, des EPIC et dans les

sociétés où l'état ou un organisme public possède une part du capital social et ce, dans le but de vérifier la régularité et la sincérité de leur situation financière.

Le décret 70-173 du 16 Novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales a été publié par la suite pour faire des commissaires aux comptes des fonctionnaires de l'état choisis parmi les contrôleurs généraux des finances, les inspecteurs financiers et les fonctionnaires qualifiés du ministre des finances (à titre exceptionnel) avec des missions permanentes de contrôle de la gestion des entreprises publiques et semi-publiques.

1971

En 1971, l'ordonnance n° 71-82 du 29 Décembre 1971 relative à l'organisation des deux professions de comptable et d'expert-comptable a été promulguée. Par le biais de cette ordonnance, il a été créé un Conseil Supérieur de Comptabilité (CSC) mis sous l'autorité du ministre chargé des finances (Haddouche, 2014).

1975

Les efforts du CSC en matière de normalisation ont fini par la conception d'un nouveau Plan Comptable National (PCN) publié par le biais de l'ordonnance n° 75-35 du 29 Avril 1975 avec des modalités d'application déterminées par l'arrêté du 23 Juin 1975. Ce plan rentre en vigueur le 1^{er} Janvier 1976. Le CSC devenu le Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC) a réussi, par la suite, de concevoir et éditer quatre Plans Comptables Sectoriels, celui de l'Agriculture, du Tourisme, du BTPH et des Assurances (Cheurfa et Ben Belhacem, 2016).

Entre temps, l'ordonnance n°75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce a été promulguée. Elle a imposé aux Sociétés Par Action (SPA) de se soumettre à un contrôle légal par les commissaires aux comptes (Fela, 2016). Le code de commerce a été, par la suite, modifié et/ou complété par les textes suivants (Djouimaa, 2014) :

- La loi n° 87-20 du 23 Décembre 1987 portant loi de finances pour 1988 ;
- Le décret législatif n° 93-08 du 25 Avril 1993 ;
- L'ordonnance n° 96-23 du 9 Juillet 1996 ;
- L'ordonnance n° 96-27 du 9 Décembre 1996 ;
- La loi n° 05-02 du 6 Février 2005 ;

1980

La promulgation du décret exécutif n° 80-53 du 1^{er} Mars 1980 modifié et complété par le décret exécutif n° 92-78 du 22 Février 1992 et de la loi n° 80-05 du 1^{er} Mars 1980 a institué deux organes de contrôle des entreprises publiques notamment l'Inspection Générale des Finances (IGF) et la Cour des Comptes remplaçant les commissaires aux comptes. De plus, le décret d'application n° 70-173 du 16 Novembre 1970 a été abrogé déclarant la suppression de la fonction de commissariat aux comptes (Khouatra et Merhoum, 2017).

1988

Le commissaire aux comptes a connu une réhabilitation de sa fonction à travers la promulgation de la loi n° 88-01 du 12 Janvier 1988 portant loi d'orientation sur les Entreprises Publiques Economiques (EPE) (Article 41). Cette fois ci, le commissaire aux comptes revient en tant que professionnel indépendant exerçant sa fonction sans immixtion dans la gestion de l'entreprise auditée.

1991

Dans une optique d'organisation et de développement de la profession comptable, la loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé a été promulguée qui, par son article 5, a créé un ordre national regroupant les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés administré par un conseil et mis sous l'autorité du ministre chargé des finances. Concernant le commissariat aux comptes, la décision n° 103 du 2 Février 1994 a été publiée ayant pour finalité la définition des diligences professionnelles des commissaires aux comptes.

En 1996, un code de déontologie des trois professions a été publié par le biais du décret exécutif n° 96-136 du 15 Avril 1996. Entre temps, un Conseil Nationale de la Comptabilité (CNC) a été créé par le décret exécutif n° 96-318 du 25 Septembre 1996. Parmi ses activités, en tant qu'organe normalisateur, l'établissement de trois autres Plans Comptables Sectoriels notamment un Plan Comptable des Groupes et Holdings, un Plan Comptable des Intermédiaires en Opérations de Bourse et un Plan Comptable des Organismes de Placement Collectif en Valeurs mobilières (OPCVM) (Cheurfa et Ben Belhacem, 2016).

Dans l'optique de répondre aux mutations économiques qu'a connu le pays à travers les années d'une part (le PCN a montré son incapacité conceptuelle et technique face au développement

des activités économiques surtout qu'il n'a jamais été mis à jour depuis son entrée en application) et aux exigences de mondialisation d'autre part (l'Etat Algérien s'est engagé en signant la déclaration du Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique (NEPAD) de 2002 à adopter huit codes et normes internationaux de gouvernance économique et d'entreprises dont les normes internationales de comptabilité et d'audit), deux grandes étapes de réforme ont marqué l'histoire de la profession comptable en Algérie. Une première étape a été initiée en 2007 et une deuxième en 2010 (Remmache, 2017).

2007

La réforme touche, dans sa première phase, l'aspect technique de la profession comptable par l'élaboration d'un nouveau Système Comptable Financier (SCF) remplaçant par ceci le PCN. Ce référentiel, intégrant partiellement les normes internationales comptables (IAS/IFRS), rentre en vigueur à partir du 1^{er} Janvier 2010. Depuis, la profession comptable est régie principalement par l'ensemble des textes suivants :

- Loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier ;
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 Mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 ;
- Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;
- Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée ;
- Décret exécutif n° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 09-04 du 23 Juillet 2009 portant plan de comptes bancaires et règles comptables applicables aux banques et aux établissements financiers ;
- Avis n° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances ;
- Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010 ayant comme objet la définition des modalités et procédures permettant le passage du Plan Comptable National (PCN) au Système Comptable Financier (SCF).

2010

La réforme vise, dans sa deuxième phase, la réorganisation totale de la profession comptable, et ce, à travers la promulgation d'une nouvelle loi notamment la loi 10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Cette loi créée, par son article 4, un Conseil National de la Comptabilité (CNC) placé sous la tutelle du ministre chargé des finances et fait éclater l'ancien ordre national en trois organisations professionnelles, à savoir :

- L'ordre national des experts comptables ;
- La chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- L'organisation nationale des comptables agréés.

La promulgation de la loi 10-01 a été suivie par la promulgation d'un ensemble de textes d'application dont les principaux sont les suivants :

- Décret exécutif n° 11-24 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité ;
- Décret exécutif n° 11-25 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Décret exécutif n° 11-26 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Décret exécutif n° 11-27 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'organisation nationale des comptables agréés ;
- Décret exécutif n° 11-28 du 27 Janvier 2011 fixant la composition et les attributions de la commission ad hoc chargée de l'organisation des élections des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés ;
- Décret exécutif n° 11-29 du 27 Janvier 2011 fixant le rang et les attributions des représentants du ministre chargé des finances au sein des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés ;

- Décret exécutif n° 11-30 du 27 Janvier 2011 fixant les conditions et modalités d'agrément pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Décret exécutif n° 11-31 du 27 Janvier 2011 relatif aux conditions et normes spécifiques des cabinets d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Décret exécutif n° 11-32 du 27 Janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes ;
- Décret exécutif n° 11-72 du 16 Février 2011 fixant les diplômes universitaires ouvrant droit au concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession de comptable ;
- Décret exécutif n° 11-73 du 16 Février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes ;
- Décret exécutif n° 11-74 du 16 Février 2011 fixant les conditions et les modalités d'organisation, à titre transitoire, de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert-comptable ;
- Décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission ;
- Décret exécutif n° 11-393 du 24 Novembre 2011 fixant les conditions et modalités de déroulement du stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables ;
- Arrêté interministériel du 24 Mai 2012 désignant le centre d'examen et fixant les modalités pratiques de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert-comptable ainsi que la composition des jurys ;
- Décret exécutif n° 12-288 du 21 Juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable ;
- Décret exécutif n° 13-10 du 13 Janvier 2013 fixant le degré des fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rattachent ;
- Arrêté du 26 Mars 2013 fixant les conditions d'espace, de commodités et d'équipements exigées pour un local professionnel de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé ;
- Décret exécutif n° 13-171 du 23 Avril 2013 modifiant et complétant le décret exécutif n° 11-74 ;

- Arrêté du 24 Juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes ;
- Arrêté du 12 Janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes.

La notion de norme d'audit a toujours été absente jusqu'à promulgation de la loi de 2010 qui précise dans son article 35 que le commissaire aux comptes doit programmer sa mission en se référant aux normes d'audit.

Les normes nationales d'audit fortement inspirées des normes ISA sont élaborées et publiées d'une manière progressive. Par la décision n° 02 du 04 Février 2016, il a été décidé d'adopter quatre premières Normes Algériennes d'Audit, notamment :

- NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit ;
- NAA 505 : Confirmations externes ;
- NAA 560 : Evènements postérieurs à la clôture ;
- NAA 580 : Déclarations écrites.

Par la décision n° 150 du 11 Octobre 2016, il a été publié quatre autres normes, à savoir :

- NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers ;
- NAA 500 : Eléments probants ;
- NAA 510 : Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture ;
- NAA 700 : Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.

Par la décision n° 23 du 15 mars 2017, il a été décidé de mettre en œuvre les normes suivantes :

- NAA 520 : Procédures analytiques ;
- NAA 570 : Continuité de l'exploitation ;
- NAA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.

Par la décision n° 77 du 24 Septembre 2018, quatre autres normes s'ajoutent aux douze normes précédemment mises en œuvre :

- NAA 230 : Documentation d'audit ;
- NAA 501 : Eléments probants-caractéristiques spécifiques ;
- NAA 530 : Sondages en audit

- NAA 540 : Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.

L'élaboration des normes comptables IAS/IFRS et des normes d'audit ISA respectivement par le bureau international des normes comptables (IFAC) et le conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) peut s'interpréter dans le cadre de l'isomorphisme normatif. En d'autres termes, ces deux organismes internationaux visent par la normalisation la mise en place des procédures de travail propres à la profession comptable pour une légitimation des activités de cette dernière. Cet isomorphisme est, selon les propos de Khouatra et Merhoum (2017), fortement soutenu par les organisations internationales notamment l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), le Fond Monétaire International (FMI) et la Banque Mondiale.

Le SCF a été élaboré tout en intégrant partiellement les normes IAS/IFRS à l'encontre des NAA qui représentent une transposition totale des normes ISA. Le recours de l'Etat Algérien à adopter les normes internationales que ça soit l'adoption partielle des normes comptables ou totale des normes d'audit ne peut s'expliquer par l'isomorphisme coercitif car les normalisateurs internationaux ne possèdent aucun pouvoir contraignant sur les pays francophones, en général, et sur l'Algérie en particulier. Par contre, ceci peut s'expliquer par l'isomorphisme mimétique (Khouatra et Merhoum, 2017) :

- D'un côté, l'Etat Algérien en étant membre du NEPAD partage les objectifs de cet organisme notamment le développement durable qui, selon la politique de cet organisme, ne peut se concrétiser que lorsque le pays s'ouvre sur l'international. En effet, dans le cadre de la gouvernance économique et des entreprises, cet organisme pousse les pays africains membres de faire des efforts pour adopter huit codes et normes internationaux parmi ceux-ci on trouve les normes internationales de comptabilité et de l'audit et l'Etat Algérien a entamé, par la signature de la déclaration du 8 Juillet 2002, ce processus ;
- De l'autre côté, l'Etat Algérien ne cesse d'exprimer son ambition pour accéder à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) pour plus de liberté commerciale au niveau international. Pour que cette adhésion se concrétise, l'Etat Algérien doit satisfaire de nombreuses conditions dont celle de dérèglementation et de libéralisation du secteur des services y compris celui de la profession comptable et donc régir la profession comptable algérienne selon les normes internationales.

La naissance du nouveau SCF trouve ses origines dans un appel d'offre international lancé par le CNC dans le but de réformer l'ancien PCN. C'est le Conseil National de la Comptabilité Français qui a remporté ce projet de réforme financé par la Banque Mondiale. Ceci ne fait que témoigner de l'incapacité de l'élite comptable algérienne en matière de normalisation comptable. (Remmache, 2017).

En ce qui concerne le nouveau référentiel d'audit, l'Etat Algérien ne dispose pas de ressources nécessaires lui permettant d'élaborer ses propres normes d'audit et il n'a pas trouvé de solution que d'agir comme plusieurs autres pays et adopter les normes internationales (Khouatra et Merhoum, 2017).

1.2 Champ algérien de l'audit légal

Le champ organisationnel désigne un ensemble d'organisation en interaction entre elles représentant un secteur particulier de la société. A la lumière de la conception du champ organisationnel présentée par DiMaggio et Powel (1983), trois acteurs clés forment l'industrie de l'audit en Algérie, à savoir :

- Les parties régulatrices et professionnelles : Le ministère des finances, les organisations professionnelles à savoir l'Ordre National des Experts-comptables, la Chambre Nationale des Commissaires aux comptes et l'Organisation Nationale des Comptables Agréés et le Conseil National de Comptabilité (CNC) ;
- Les fournisseurs des prestations d'audit : Les cabinets d'audit ;
- Les bénéficiaires des prestations d'audit : Les entreprises, les investisseurs, les établissements financiers, les associations, etc.

Le champ algérien de l'audit fait partie du système social et, donc, se situe dans un niveau macro. Ce travail de recherche s'attache à porter son attention sur une population organisationnelle particulière représentant un niveau méso constituée essentiellement de l'ensemble des cabinets d'audit nationaux. Les autres acteurs clefs composant le champ algérien de l'audit doivent être pris en considération car ils influencent l'environnement institutionnel des cabinets de l'audit. La population d'individus concernés, représentant un niveau micro, est constitué d'auditeurs légaux et d'auditeurs employés collaborateurs dans des missions d'audit légal.

D'une manière générale, la présente étude ambitionne d'identifier les facteurs macro provenant du champ algérien de l'audit et les facteurs méso provenant des cabinets d'audit nationaux provoquant une pression au niveau micro poussant les auditeurs à s'engager dans des comportements dysfonctionnels susceptibles d'altérer la qualité des prestations d'audit.

1.2.1 Parties régulatrices et professionnelles

Les parties régulatrices et professionnelles composant le champ de l'audit algérien sont le ministère des finances, les organisations professionnelles et le Conseil National de la Comptabilité (CNC).

1.2.1.1 Ministère des finances

L'article 1 du décret exécutif n° 07-364 du 28 novembre 2007 portant organisation et l'administration centrales du ministère des finances stipule que ce dernier est structuré en plusieurs directions placées sous la tutelle du ministre chargé des finances, à savoir :

- La direction de la réglementation et de l'exécution comptable des budgets ;
- La direction des consolidations comptables et financières ;
- La direction de l'informatique ;
- La direction de l'administration des moyens et des finances ;
- La direction de la modernisation et de la normalisation comptables.

La direction de la modernisation et de la normalisation comptables est à son tour structurée de trois sous directions, notamment :

- La sous-direction de la modernisation et de la normalisation de la comptabilité de l'État ;
- La sous-direction de la modernisation et de la normalisation des collectivités administratives, des Etablissements Publics à caractère Administratif (EPA) et des organismes assimilés ;
- La sous-direction de la normalisation de la comptabilité commerciale.

La sous-direction de la normalisation de la comptabilité commerciale entreprend, d'un côté, les projets de normalisation des systèmes comptables et participe, de l'autre côté, dans les projets de normalisation comptable entrepris par d'autres institutions et organismes. De plus, elle veille à établir des mesures comptables conformes à la réglementation en vigueur.

1.2.1.2 Organisations professionnelles

La loi 10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agréés créée par le biais de son article 14 trois organisations comptables professionnelles, à savoir :

- L'Ordre National des Experts-comptables ;
- La Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ;
- L'Organisation Nationale des Comptables Agréés.

Chacune d'entre elles est administrée par un conseil national dont la composition, les attributions et les règles de fonctionnement sont fixés, respectivement, par les décrets exécutifs n° 11-25, n° 11-26 et n° 11-27 du 27 Janvier 2011.

D'une manière générale, ces trois organismes professionnels travaillent en coordination avec le ministre chargé des finances et vise essentiellement à représenter, organiser les trois professions comptables, établir les normes de conduite professionnelle (le code de déontologie), assurer l'application des règles de la profession et s'occuper de la formation des professionnels (article 15 de la loi 10-01).

1.2.1.3 Conseil National de Comptabilité (CNC)

Le Conseil National de Comptabilité (CNC) est une institution nationale d'agrément, d'organisation, de normalisation et de suivi des professions comptables. Elle est fondée par le biais de l'article 4 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010.

Sa composition, son organisation et ses règles de fonctionnement sont déterminées par le décret exécutif n° 11-24 du 27 Janvier 2011. En effet, le CNC est mis sous la tutelle du ministre chargé des finances et présidé soit par ce dernier soit par son représentant. En plus du président, le CNC compte 25 autres membres issus de différents domaines en interaction avec le domaine comptable dont la nomination se fait par arrêté du ministre des finances chaque six ans et le renouvellement du tiers chaque deux ans (Article 2 du décret exécutif n° 11-24) :

- Des représentants des ministres chargés de l'énergie, de la statistique, de l'éducation nationale, du commerce, de l'enseignement supérieur, de la formation professionnelle et de l'industrie ;
- Le chef de l'Inspection Générale des Finances (IGF) ;
- Le directeur général des impôts ;

- Des représentants de la Banque d'Algérie, de la Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse (COSOB) et de la Cour des comptes ;
- Trois membres du conseil national de l'Ordre National des Experts-comptables ;
- Trois membres du conseil national de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ;
- Trois membres du conseil national de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés ;
- Trois membres compétents en comptabilité et finance choisis par le ministre chargé des finances.

Le CNC englobe cinq commissions paritaires, notamment (Articles 18, 19, 20, 21 et 22 du décret exécutif n° 11-24) :

- **Une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles**

Elle s'occupe principalement de la définition des méthodes comptables de travail et des diligences professionnelles, des études portant sur l'utilisation, le développement des instruments et processus comptables et la normalisation comptable, la préparation des projets d'avis sur les référentiels national et international et l'examen des projets de lois se rapportant au domaine comptable.

- **Une commission d'agrément**

Elle est chargée essentiellement de la gestion et du traitement des demandes d'agrément pour pouvoir joindre les professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agréé.

- **Une commission de formation**

D'un côté, elle s'occupe de la mise en place des programmes de formation professionnelle. De l'autre, elle se charge de l'organisation des stages d'adhésion aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé entre le traitement des dossiers des participants aux stages, l'orientation de ceux-ci vers les lieux de stage, la veille du bon déroulement du stage et l'accord des attestations de fin de stage.

– Une commission de discipline et d'arbitrage

En plus de la préparation des projets d'avis sur les dispositions d'arbitrage et de disciplines, cette commission a pour fonctions essentielles les missions de conseil, de prévention, de conciliation et d'arbitrage en cas de fautes disciplinaires commises par les professionnels (fautes professionnelles, techniques et déontologiques) et de conflits entre les professionnels et les clients et entre les professionnels.

– Une commission de contrôle de qualité.

Elle a pour finalité de garantir une meilleure qualité des prestations d'audit. D'un côté, elle définit les normes d'organisation et de gestion des cabinets d'audit. De l'autre, elle se charge de mettre en œuvre les procédures régissant les missions de contrôle de qualité menées par des contrôleurs qu'elle tient à désigner elle-même. Elle a pour mission également de proposer des projets de loi sur le contrôle qualité.

1.2.2 Bénéficiaires des prestations d'audit légal

En Algérie, les textes réglementaires exigent à certaines entités la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes agréés et inscrits aux tableaux de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes dans l'optique d'obtenir une certification témoignant de la régularité, la sincérité et l'image fidèle de leurs situations financières.

Les dispositions du code de commerce déclarent les sociétés commerciales suivantes concernées par la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes :

- Sociétés A Responsabilité Limitée (SARL) y compris les Entreprises Unipersonnelles à Responsabilité Limitée (EURL) étant des SARL avec un seul associé (Article 584 du code de commerce) ;
- Sociétés Par Action (SPA) (Article 715 bis 4 du code de commerce) ;
- Sociétés en Commandite par Action (SCA) (Art 715 ter 3 du code de commerce).

Cette nomination est facultative lorsque le seuil de 10 000 000 da de chiffre d'affaire n'est pas franchi. Au-delà de ce seuil, elle devient obligatoire (Article 44 de la loi n° 09-09 du 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010). De plus, la nomination de plusieurs commissaires reste une option facultative sauf dans les cas des SPA holdings (Article 732 bis 2 du code de commerce) et des sociétés et groupes de sociétés cotés en bourse dont la

nomination d'au moins deux commissaires aux comptes est obligatoire (Khouatra et Merhoum, 2018).

Sont concernés également par la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes (Décret exécutif n° 96-431 du 30 Novembre 1996 relatifs aux modalités de désignation des commissaires aux comptes dans les établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherche et développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publics non autonomes) les entités suivantes :

- Etablissements Publics à Caractère Industriel et Commercial (EPIC) ;
- Centres de recherche et développement ;
- Organismes des assurances sociales ;
- Offices publics à caractère commercial ;
- Entreprises publics non autonomes.

Les associations (les unions, fédérations ou confédérations d'associations et les associations à caractère spécifiques notamment les fondations, les amicales, les associations estudiantines et sportives) sont également soumises au contrôle légal d'un commissaire aux comptes (Articles 38, 3 et 48 de la loi n° 12-06 du 12 Janvier 2012 relative aux associations).

Quand il s'agit des banques et des établissements financiers et toutes succursales de banques ou établissements financiers étrangers, ces derniers se retrouvent dans l'obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes (Article 100 de l'ordonnance n° 10-04 du 26 Août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance n° 03-11 du 26 Août 2003 relative à la monnaie et aux crédit). De même, les dispositions de l'ordonnance n° 95-07 du 25 Janvier 1995 relative aux assurances modifiée et complétée impliquent les commissaires aux comptes dans le contrôle légal des sociétés d'assurance et/ou de réassurance et des succursales d'assurance étrangères agréées.

1.2.3 Population des cabinets d'audit et d'auditeurs

En Algérie, le commissariat aux comptes est exercé par des commissaires aux comptes. La loi 10-01 du 29 Juin 2010 accorde, par son article 17, à l'expert-comptable le droit de l'exercer également. De plus, les auditeurs employés qui ne sont pas nécessairement des commissaires aux comptes collaborent dans l'exercice de cette profession.

1.2.3.1 Lignes directrices pour l'exercice de la profession de commissaire aux comptes

Le commissariat aux comptes est une profession libérale encadrée principalement par la loi 10-01 du 29 Juin 2010 et le code de commerce. Son exercice doit respecter un ensemble d'exigences :

1.2.3.1.1 Conditions d'accès

Pour qu'il puisse exercer la profession de commissaire aux comptes, l'article 8 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 prévoit que le professionnel doit satisfaire les conditions concernant :

- **La nationalité** : avoir une nationalité algérienne ;
- **Le diplôme** : avoir le diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
- **Les droits civiques et politiques** : jouir de tous les droits civiques et politiques ;
- **Les antécédents judiciaires** : ne pas avoir été coupable d'un délit ou d'un crime qui met en péril l'honorabilité de la profession ;
- **L'agrément** : accordé par le ministre chargé des finances ;
- **L'inscription au tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes** ;
- **La prestation de serment** : devoir prêter le serment et ce après l'agrément et avant l'inscription au tableau de la Chambre Nationale.

1.2.3.1.2 Forme juridique

La loi 10-01 du 29 Juin 2010 stipule dans son article 2 que la profession de commissariat aux comptes peut être exercée par une personne physique ou morale pour son propre compte tant qu'elle remplit les conditions et les critères définis par cette loi. L'article 46 de la même loi précise que les personnes morales prennent les formes juridiques de SPA, SARL, société civile ou groupement d'intérêt commun.

1.2.3.1.3 Mode de désignation

L'Assemblée Générale (AG) ou l'organe délibérant habilité sont chargés de désigner un commissaire aux comptes parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la Chambre Nationale par le biais d'un cahier des charges (Article 26 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010).

En cas où l'AG omet la désignation d'un commissaire aux comptes, une demande de désignation peut être déposée au niveau de la justice par un actionnaire, le président du Conseil d'Administration (CA) ou le président du directoire dument appelé (Article 715 bis 7 du code de commerce).

1.2.3.1.4 Mandats

Le mandat du commissaire aux comptes est d'une durée de trois ans. Il peut être renouvelé une seule fois. Après deux mandats successifs, ce même commissaire aux comptes ne peut être désigné à nouveau qu'après trois ans. En cas où le commissaire aux comptes n'a pas certifié les états financiers de l'audit sur deux exercices comptables consécutifs, il doit informer le procureur de la République territorialement compétent. Dans ce cas, son mandat ne sera jamais renouvelé (Article 27 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010).

1.2.3.1.5 Honoraires

Au début de sa mission, les honoraires du commissaire aux comptes sont définis par l'AG ou l'organe délibérant habilité. Au-delà des honoraires, il ne peut bénéficier d'aucune autre rémunération ou avantage quel que soit sa forme. De plus, il est interdit que ces honoraires soient calculés en fonction des résultats financiers de l'audit (Article 37 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010).

1.2.3.1.6 Missions

Les missions du commissaire aux comptes sont classées en missions permanentes, missions spéciales et missions d'information et d'alerte (Fela, 2016).

Missions permanentes

Les missions permanentes du commissaire aux comptes définies par les articles 23 et 24 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 et l'article 715 bis 4 du code de commerce consistent à :

- Certifier la régularité et la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels et des comptes consolidés ou des comptes combinés ;
- Vérifier la sincérité et l'harmonie avec le contenu des comptes annuels du contenu du rapport de gestion établi par les dirigeants ;
- Porter un jugement sur les procédures de contrôle interne mis en place par le CA, le directoire ou le gérant ;

- Evaluer les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise auditée et les entreprises ou organismes affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants disposent un intérêt direct ou indirect ;
- Mettre au courant les dirigeants, l'AG ou l'organe délibérant habilité des défaillances pouvant porter atteinte à la continuité d'exploitation de l'entité auditée.

Cette mission, qui doit se réaliser sans immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion de l'entreprise, finit par l'élaboration des rapports suivants (Article 25 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010) :

- Un rapport de certification sans ou avec réserve ou de refus de certification des comptes annuels ;
- Un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés ;
- Un rapport spécial sur les conventions réglementées ;
- Un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées ;
- Un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel ;
- Un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;
- Un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne ;
- Un rapport spécial sur la continuité d'exploitation en cas de menace constatée.

Missions spéciales

En plus des missions permanentes, le commissaire aux comptes est chargé d'autres missions spéciales résultant d'évènements exceptionnels dont les plus courantes (Fela, 2016, p. 55) :

- Modification du capital social (augmentation, amortissement ou réduction) ;
- Modification de l'objet social ;
- Modification du statut juridique de la société.

Les missions spéciales se conclurent par l'élaboration de l'ensemble des rapports suivants (Fela, 2016, p. 56) :

- Un rapport spécial sur la détention d'actions de garantie ;
- Un rapport spécial sur l'opération d'augmentation du capital ;
- Un rapport spécial sur la réduction du capital ;
- Un rapport spécial sur l'émission d'autres valeurs mobilières ;

- Un rapport spécial sur la distribution d'acomptes sur dividendes ;
- Un rapport sur la transformation des SPA ;
- Un rapport sur les filiales, participations et sociétés contrôlées.

Mission d'information et d'alerte

L'article 715 bis 10 du code de commerce précise que le commissaire aux comptes est tenu d'informer le CA ou le directoire et le conseil de surveillance :

- Des travaux de contrôle effectués ;
- Des documents comptables devant être rectifiés et de ses avis concernant les méthodes d'évaluation adoptées ;
- Des irrégularités et des inexactitudes détectées ;
- Des conclusions, après analyses et corrections, sur les résultats de l'exercice en comparaison avec ceux de l'exercice antérieur.

L'article 23 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 impose au commissaire aux comptes d'alerter les dirigeants et l'AG ou l'organe délibérant habilité en cas de défaillance pouvant impacter la continuité d'exploitation de l'entreprise. L'article 715 bis 13 stipule, à son tour, que le commissaire aux comptes doit avertir la plus prochaine AG des irrégularités et inexactitudes constatées lors de sa mission. Le même article précise que le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la République des faits délictueux découverts.

1.2.3.1.7 Prérogatives et obligations

Dans l'optique d'assurer le bon déroulement de la mission de certification, les articles 31, 32, 33 et 34 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 précisent que le commissaire aux comptes dispose des prérogatives suivantes :

- Consulter sur place et à tout moment tous les documents de l'entreprise auditée et demander toutes les informations qui lui sont nécessaires auprès de ses parties prenantes ;
- Demander les informations des entreprises liées à l'entreprise auditée ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation ;
- Recevoir semestriellement un état comptable élaboré par les administrateurs des sociétés sur la base du bilan et des documents comptables définis par la loi ;

- Notifier les instances de gestion pour la mise en place des dispositions du code de commerce dans le cas d'obstacle gênant le bon déroulement de ses contrôles.

En plus de l'exercice de ses missions dans les conditions régulières définies par voie réglementaire, le commissaire aux comptes doit :

- Tenir au secret professionnel sauf dans les cas d'information ou instruction judiciaire, de déclarations fiscales, de volonté des mandants ou dans le cas de témoignage mené devant la commission de discipline et d'arbitrage (Articles 71 et 72 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010) ;
- Garder les dossiers de sa clientèle pendant 10 ans après son dernier mandat (Article 40 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010).

1.2.3.1.8 Responsabilités

Le commissaire aux comptes doit mener ses contrôles tout en respectant les conditions prévues par les textes réglementaires en vigueur. En effet, il a, aux termes de l'article 59 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, une responsabilité de diligence et une obligation de moyens et non de résultats. Dans le cas contraire, il trouve ses responsabilités civile, pénale et disciplinaire engagées.

– Responsabilité civile

Le commissaire aux comptes est responsable civilement envers l'entité et ses tiers des conséquences de ses infractions (absence ou insuffisance de contrôle, etc.) effectuées pendant l'exercice de son activité. Cependant, il n'est pas responsable des infractions faites par les administrateurs ou les membres du directoire à part s'il ne les a pas signalées au CA et à l'AG ou au procureur de la République (Article 61 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 ; Article 715 bis 14 du code de commerce).

– Responsabilité pénale

Les manquements aux obligations légales suivantes engagent la responsabilité pénale des commissaires aux comptes (Article 62 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010) :

- L'exercice de la profession en dépit des incompatibilités : jusqu'à 06 mois d'emprisonnement et/ou 20 000 da d'amende (Article 829 du code de commerce) ;
- La communication d'informations mensongères : jusqu'à 05 ans d'emprisonnement et/ou 500 000 da d'amende (article 830 du code de commerce) ;

- Défaut de révélation des faits délictueux aux procureur de la République : jusqu'à 05 ans d'emprisonnement et/ou 500 000 da d'amende (Article 830 du code de commerce) ;
 - La violation du secret professionnel : jusqu'à 05 ans d'emprisonnement et 10 000 da d'amende (Articles 301 et 302 du code pénal) ;
 - Défaut d'information sur la prise de participations : jusqu'à 02 ans d'emprisonnement et/ou 200 000 da d'amende (Article 837 du code de commerce) ;
 - L'exercice illégal de la profession (non inscription au tableau, etc.) : jusqu'à 2 000 000 da d'amende et dans le cas de récidive, jusqu'à 01 année d'emprisonnement et 4 000 000 da d'amende (Articles 73 et 74 de la loi 10-01).
- **Responsabilités disciplinaires**

Le commissaire aux comptes est, selon l'article 63 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, exposé à une sanction disciplinaire accordée par la commission de discipline du CNC dans le cas d'infraction ou de manquement aux règles professionnelles, techniques et déontologiques lors de ses contrôles. Ces sanctions peuvent être les suivantes (allant de la moins à la plus grave) :

- Avertissement ;
- Blâme ;
- Suspension temporaire allant jusqu'à six mois ;
- Radiation du tableau.

1.2.3.1.9 Incompatibilités et interdictions

Les textes réglementaires régissant la profession de commissariat aux comptes interdisent les actes et les emplois incompatibles avec les fonctions du commissaire aux comptes, et ce, pour garantir l'indépendance de son jugement vis-à-vis de l'entreprise ou l'organisme contrôlé.

L'article 64 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 prévoit que les fonctions du commissaire aux comptes sont incompatibles avec :

- L'exercice d'actes commerciales en tant qu'intermédiaire ou chargé de transactions commerciales et professionnelles ;
- Tout emploi salarié (entraînant un lien de subordination juridique) ;
- Tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales définies par le code de commerce ;

- La prestation des services d'expertise comptable et de commissariat aux comptes à des clients pour de nombreuses années ;
- Tout mandant parlementaire ;
- Tout mandat électif dans l'instance exécutive des assemblées locales élues ;
- L'exercice des activités d'enseignement et de recherche dans le domaine de la comptabilité d'une manière contractuelle ou complémentaire.

L'article 65 de la même loi rajoute, à travers ses dispositions, qu'il est illicite pour le commissaire aux comptes de :

- Contrôler les comptes des sociétés dans lesquelles il détient des participations ;
- S'immiscer dans la gestion de l'entreprise ou l'organisme audité ;
- Assurer des missions de contrôle préalablement aux actes de gestion ;
- Assurer des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou l'organisme audité ;
- Assurer les missions de conseiller fiscal ou d'expert judiciaire pour l'entreprise ou l'organisme contrôlé ;
- Occuper un poste d'employé salarié dans l'entité qu'il a audité moins de trois ans à compter de la date de cessation de son mandat.

De son côté, l'article 715 bis 6 du code de commerce interdit à certaines parties d'exercer la fonction de commissaire aux comptes dans les SPA. Cet article vise :

- Les parents et les alliés au quatrième degré des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société ;
- Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, conjoints des administrateurs, des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés détenant le 1/10 du capital de la société ou dont celles-ci détient le 1/10 du capital des dites sociétés ;
- Les conjoints des employés rémunérés par les administrateurs ou les membres du directoire ou du conseil de surveillance pour un poste permanent et pour une fonction autre que le commissariat aux comptes ;
- Les ex-employés ayant exercés une fonction autres que le commissariat aux comptes tant que la cessation d'activité n'a pas dépassé cinq ans ;

- Les ex-administrateurs, ex-membres du conseil de surveillance ou du directoire tant que la cessation de leurs fonctions n'a pas dépassé cinq ans.

L'article 66 exclut également : toute personne physique ou morale (y compris les membres des sociétés de commissariat aux comptes) ayant bénéficié pendant les trois dernières années de salaires, honoraires et autres avantages prenant les formes de prêts, avances et garanties accordés par la société ou l'organisme objet de contrôle.

L'article 70 rajoute à son tour l'interdiction pour le commissaire aux comptes (y compris les sociétés et les groupements de commissariat aux comptes) de :

- Toute demande de mission ou de fonction de commissariat auprès des clients ;
- Toute remise sur les honoraires, attribution de commissions ou autres avantages et publicité ayant pour objectif d'attirer la clientèle.

1.2.3.1.10 Arrêt d'activité

Le commissaire aux comptes voit son activité arrêtée dans les cas suivants (Articles 27, 38, 64 et 76 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010) :

- Incompatibilité ;
- Radiation ou suspension ;
- Liquidation ou déclaration de faillite ;
- Achèvement de deux mandats consécutifs ;
- Démission ;
- Décès.

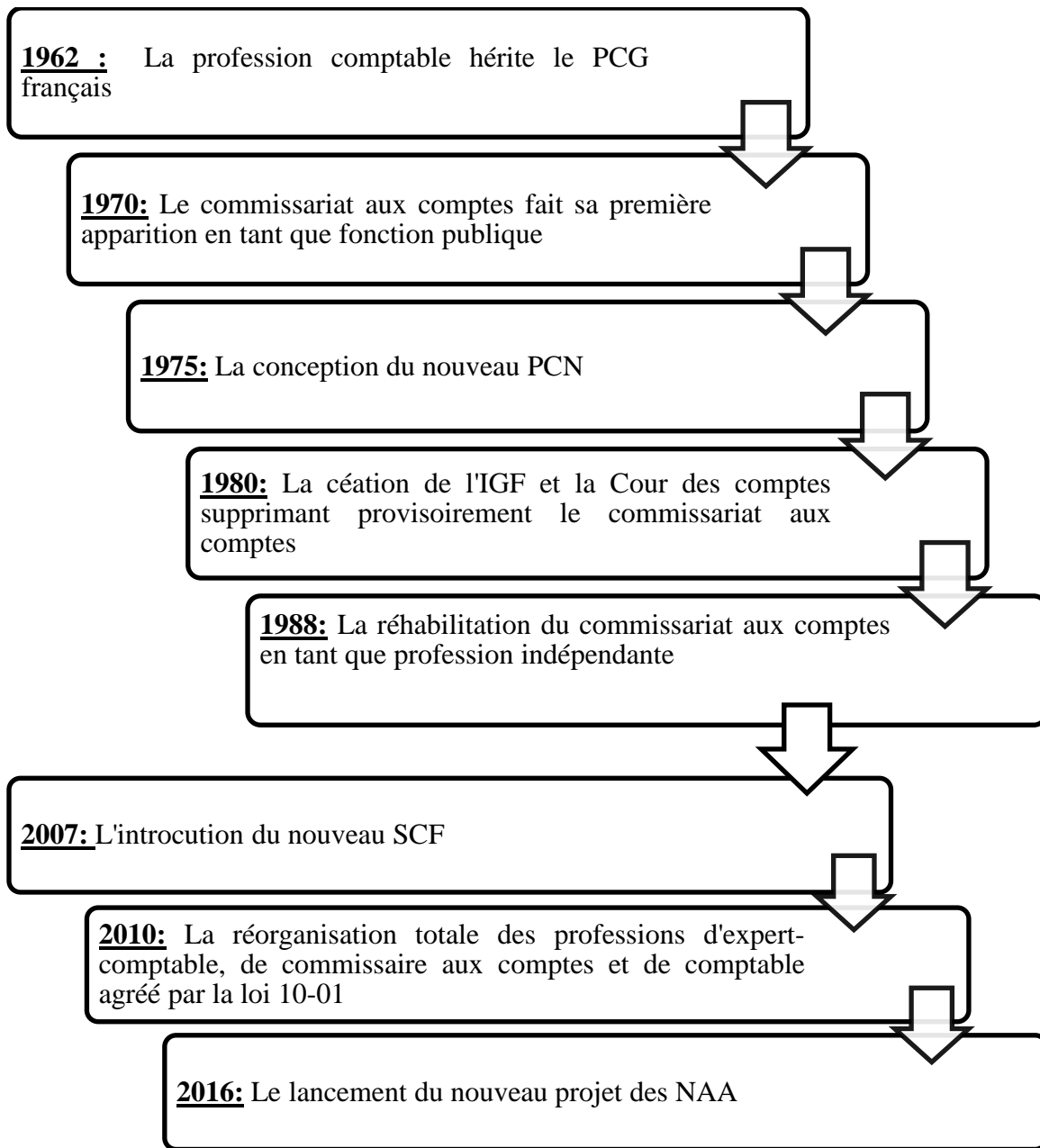
1.2.3.2 Statistiques des professionnels au titre de l'année 2021

Les tableaux de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes et de l'Ordre des Experts-comptables publiés par le biais de la décision n° 165 du 14 Avril 2021 comptent, au titre de l'exercice 2021, 2745 commissaires aux comptes dont 2729 personnes physiques et 16 personnes morales et 332 experts-comptables dont 323 personnes physiques et 9 personnes morales.

En ce qui concerne les auditeurs collaborateurs dans des missions d'audit légal, il n'existe aucune base de données de ceux-ci.

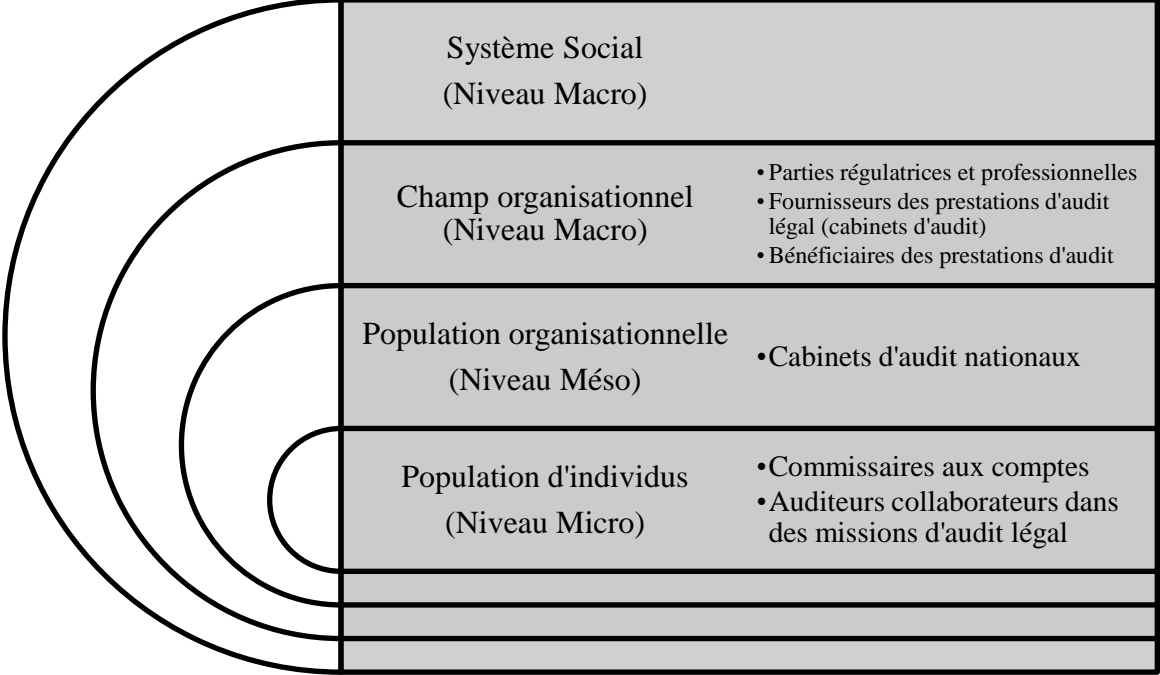
Cette première section du quatrième chapitre avait pour vocation la présentation du contexte encadrant la présente étude. Le premier point a porté sur l'exposition d'un bref historique sur la profession comptable en Algérie ainsi que ses évolutions sur une période de cinquante ans telles que synthétisées dans la figure n° 07 (§ 1.1). Le deuxième point a été consacré pour la présentation du champ algérien de l'audit légal ainsi que ses différentes composantes tels que présentés dans la figure n° 08 (§ 1.2)

Figure n° 07 : Historique de la profession comptable algérienne



Source : Elaborée par le chercheur sur la base de la revue de la littérature

Figure n° 08 : Champ algérien d’audit légal



Source : Adaptée de Suyanto (2014, p. 91)

Section 2 : Mise en place du dispositif méthodologique

Cette deuxième section du quatrième chapitre fixe comme intérêt la description de la méthodologie de recherche mise en place à travers l'explication du positionnement épistémologique adopté (§ 2.1), la présentation de l'échantillon de l'étude (§ 2.2), de l'outil de collecte de données (§ 2.3) et du mode de collecte de données (§ 2.4).

2.1. Positionnement épistémologique

Le monde de la recherche scientifique est constitué de plusieurs paradigmes de recherche. Quand le chercheur mène un projet de recherche, il s'influence dans ses choix épistémologiques (par rapport à la nature de la connaissance qu'il cherche à produire) et méthodologiques (par rapport à la méthode de production de cette connaissance) par le système de croyances adopté par la communauté des chercheurs dans laquelle il appartient (Gavard-Perret, Gotteland, Haon et Jolibert (2008).

Ce travail de recherche a pour finalité l'explication des effets des pressions institutionnelles sur la qualité de l'audit légal. Cela nous permet de dire que nous nous plaçons dans un paradigme épistémologique positiviste. En effet, ce dernier supporte trois hypothèses essentielles (Gavard-Perret et al., 2008) :

- **L'hypothèse de détermination naturelle** : Suite à des causes observables et mesurables scientifiquement, cette réalité existe ;
- **L'hypothèse d'ontologie réaliste** : La réalité existe indépendamment du chercheur ;
- **L'hypothèse d'épistémologie objectiviste dualiste** : Le chercheur doit rapporter cette réalité en toute impartialité.

Le paradigme épistémologique positiviste privilégie comme choix méthodologique de suivre une logique hypothético-déductive avec pour méthode quantitative (Gavard-Perret et al., 2008). C'est-à-dire que sur la base d'une loi générale ou d'une observation empirique, le chercheur émet une conclusion (David, 1999) qu'il cherche à tester dans un contexte particulier et qui a la possibilité d'être généralisée à nouveau visant donc de se rapprocher à une loi universelle (Hassani, 2020).

2.2. Echantillon de l'étude

L'échantillon retenu pour l'enquête est composé de commissaires aux comptes et d'auditeurs collaborateurs dans des missions d'audit légal opérant dans des cabinets de commissariat aux comptes nationaux.

Lorsqu'il s'agit des commissaires aux comptes, leurs noms et coordonnées personnelles notamment leurs adresses emails et professionnelles ont été récupérés de la liste des professionnels inscrits aux tableaux de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes de l'exercice 2021. Quant aux auditeurs collaborateurs, aucune base de données de ceux-ci existe. Pour cela, nous avons pris comme référence la liste des auditeurs collaborateurs faisant partie de notre réseau professionnel LinkedIn et social Facebook.

Puisque nous ne disposons pas d'une base de données complète de la population visée, la méthode d'échantillonnage probabiliste n'est, dans ce cas, pas envisageable. Cette limite a imposé que nous n'interrogeons que les personnes qui nous sont accessibles. Ceci nous a mené à former un échantillon non probabiliste, entre autres, un échantillon de convenance.

Quand il s'agit de la taille de l'échantillon en question, le nombre d'observation devant être collecté doit être déterminé sur la base de plusieurs critères à savoir la nature du modèle étudié et la technique d'analyse adoptée. Dans le cadre de la modélisation des équations structurelles, Wolf et al. (2013) suggèrent que le nombre d'observations soit compris entre 30 et 460 (Hassani, 2020). L'approche par les moindres carrés partiels (PLS) appliquée dans la présente étude, quoi qu'elle soit capable de traiter les échantillons de petites tailles, de nombreux chercheurs stipulent qu'il sera meilleur si le nombre d'observation soit entre 100 et 200 (Hassani, 2020). De sa part, Marie Laure Mourre (2013) déclare que cette approche recommande que le nombre d'observation minimum soit égal à 10 fois le nombre de variables manifestes de la variable latente dépendante du plus grand nombre de variables.

2.3. Outil de collecte de données

L'enquête est réalisée en utilisant un questionnaire qui sert d'outil de collecte de données. Dans un premier temps, nous l'avons établi sur la base d'une large revue de littérature. Dans un deuxième temps, nous l'avons soumis à des prétests pour assurer sa validité.

2.3.1. Opérationnalisation des variables

Cette partie est consacrée à la définition des variables manifestes mesurant les variables latentes de notre modèle de recherche ainsi que les échelles de mesure adoptées.

2.3.1.1. Comportements de réduction de qualité de l'audit (CRQA)

Les comportements de réduction de qualité ont été mesurés par le biais de douze indicateurs adoptés en principe des études de Herrbach (2000), Coram et al., (2008) et Suyanto (2014). Les répondants ont été invités à indiquer la fréquence de leurs attitudes tout en utilisant une échelle de mesure de Likert de cinq point allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent). Ces comportements englobent les items suivants :

- Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale ;
- Ne pas approfondir l'examen d'un élément douteux ;
- Ne pas approfondir l'examen d'un point comptable ou technique dont vous n'étiez pas sûr ;
- Accepter des explications légères ou insuffisantes de la part du client ;
- Dépendre plus qu'il le faut du travail du client (travail de l'audit interne, etc.) ;
- Effectuer une revue superficielle des documents du client
- Remplacer des éléments compliqués par d'autres simples dans un échantillon
- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon ;
- Réduire la taille de l'échantillon spécifique au programme d'audit ;
- Ne pas approfondir l'examen de l'aspect qualitatif des anomalies significatives ;
- Ne pas documenter toute la mise en œuvre des contrôles effectués ;
- Mettre fin au processus de vérification sans compléter tout le travail requis.

2.3.1.2. Pression budget/temps (PBT)

La pression budget/temps a été mesurée par le biais de trois questions. Cette mesure a été tirée des travaux d'Otley et Pierce (1996a), Pierce et Sweeney (2004), McNamara et Liyanararchchi, (2008) et Gaddour (2016). Les répondants ont été invités à indiquer :

La restriction des budgets/temps alloués sur une échelle allant de 1 (impossible à atteindre) à 5 (très facile à atteindre) :

- En générale, les budgets/temps alloués pour effectuer vos audits sont ?

La fréquence d'achèvement des budgets/temps sur une échelle allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent) :

- A quelle fréquence respectez-vous vos budgets ?

La fréquence d'achèvement des budgets/temps sans avoir à effectuer des heures supplémentaires sur une échelle allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent) :

- Si vous ne rajoutez pas des heures supplémentaires non déclarées, à quelle fréquence respectez-vous vos budgets/temps ?

2.3.1.3.Pression délai/temps (PDT)

La pression délai/temps a été mesurée par le biais d'une combinaison de réponses à trois questions adoptées des études de Pierce et Sweeney (2004) et Gaddour (2016). Les répondants ont été demandés à indiquer :

La fréquence d'adéquation du délai réservé à la mission de contrôle sur une échelle de mesure allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent) :

- A quelle fréquence les délais de temps réservés aux missions sont-ils adéquats ?

L'importance de la pression ressentie à cause de travailler sur plusieurs missions simultanément sur une échelle de mesure allant de 1 (pas importante) à 5 (très importante) :

- La pression de travailler sur plusieurs missions simultanément est ?

L'importance de la pression ressentie de la part des clients pour imposer des délais de remise du rapport de certification sur une échelle de mesure allant de 1 (pas importante) à 5 (très importante) :

- La pression subie à cause des clients pour imposer des délais de remise du rapport d'audit est ?

2.3.1.4.Comportements des clients (CCLT)

Quand il s'agit des comportements des audités susceptibles de faire obstacle à la mission de vérification, les répondants ont été invités à indiquer la fréquence de leur occurrence en utilisant une échelle de mesure sur cinq points allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent). Cette mesure a été

élaborée par le chercheur sur la base d'une revue de littérature portant sur la variable objet de l'étude. Elle comprend 13 indicateurs :

- Exiger des formalités de demande des documents longues et fastidieuses (solliciter l'autorisation du directeur comptable et financier avant la communication d'un document, etc.) ;
- S'arranger pour être moins disponible voire indisponible lors de la mission ;
- Tarder à transmettre les documents utiles à la mission de contrôle ;
- Remettre à l'auditeur des documents bruts en fonderie ou incomplets ;
- Présenter des explications obscures, incomplètes, inexactes et même fausses ;
- Mettre à disposition de l'auditeur des échantillons préparés à l'avance ;
- Exercer une pression sur l'auditeur pour réduire les procédures d'audit ;
- Argumenter d'une manière persuasive (pour ne pas constater une provision, etc.) ;
- Agir avec opiniâtreté en se montrant très attaché à son interprétation (pour ne pas constater une provision, etc.) ;
- Interférer dans le choix de l'équipe d'audit intervenante ;
- Adresser à l'auditeur des remarques déstabilisantes ;
- Culpabiliser l'auditeur à propos des conséquences de ses décisions sur l'entité ;
- Menacer l'auditeur de le faire révoquer ou de ne pas renouveler le mandat en cas de désaccord lors de la mission.

2.3.1.5. Les influences sur les budgets/temps

En ce qui concerne les facteurs ayant une influence sur les budgets/temps susceptibles de conduire à une pression budget/temps, les répondants ont été invités à répondre à trois questions adaptées des études d'Otley et Pierce (1996a) et McNamara et Liyanararchchi (2008) :

La première cite trois influences possibles ou les répondants doivent indiquer l'ampleur de chaque influence sur les budgets/temps sur une échelle de mesure allant de 1 (pas du tout) à 5 (dans une très large mesure) :

- Dans quelle mesure chacun des éléments suivants influence-t-il les budgets/temps fixés pour vos audits ?
 - Les budgets/temps réels de l'année précédente (INFL_BTRAP) ?
 - Le temps estimé pour terminer le programme d'audit (INFL_PROG) ?
 - Les honoraires versés par les clients (INFL_HON) ?

La deuxième vise à connaître dans quelle mesure l'auditeur estime avoir une influence sur la préparation des budgets/temps sur une échelle de mesure allant de 1 (pas du tout) à 5 (dans une très large mesure) :

- Dans quelle mesure influencez-vous la préparation des budgets/temps accordés à vos missions ? (INFL_IMPL)

La troisième vise à mesurer à quelle fréquence l'auditeur estime avoir une influence sur la préparation des budgets/temps sur une échelle de mesure allant de 1 (jamais) à 5 (très souvent) :

- A quelle fréquence influencez-vous la préparation des budgets/temps accordés à vos missions ?

2.3.1.6. Importance économique du client (IMP_ECO)

En vue de mesurer l'importance économique vis-à-vis des clients, les répondants doivent indiquer leur degré d'accord avec sept propositions développés par Yuen et al. (2013) et Balasingam et al. (2019) sur une échelle de mesure allant de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (tout à fait d'accord). En d'autres termes, ils ont été invités à mesurer :

La taille des clients :

- La plupart de mes clients sont des entreprises de taille moyenne à grande.

La relation entre le client et le cabinet :

- Mon cabinet offre des services à la plupart de mes clients depuis de nombreuses années.

La relation entre le client et l'auditeur :

- J'ai une relation étroite avec certains de mes clients.

Le niveau d'intérêt de l'auditeur envers le client :

- Je me soucie vraiment du sort de mes clients.

L'importance du client pour le cabinet d'audit :

- La plupart de mes clients sont extrêmement importants pour le cabinet.

L'importance du client pour l'auditeur :

- Le degré de satisfaction de mes clients en matière du service est très important pour moi.

Le taux d'occupation des clients dans le volume horaire de travail de l'auditeur :

- J'ai des clients qui occupent plus de 40 % de mon temps de travail.

2.3.1.7.Complexité des tâches (CXT)

La totalité des études antérieures que nous avons entre les mains ont essayé de construire une mesure subjective de la complexité des tâches notamment les deux études de Yuen et al. (2013) et Umar et al. (2017). Pour des conclusions plus pertinentes, nous envisageons de mettre en place une mesure objective et non subjective de cette complexité.

Après une large revue de littérature portant sur la thématique de la complexité des tâches, nous sommes arrivés à conceptualiser douze indicateurs mesurant la complexité objective. Les répondants ont été invités à indiquer leur degré d'accord sur une échelle de mesure allant de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (tout à fait d'accord) avec les propositions suivantes :

- La quantité importante des règles comptables, fiscales et juridiques à consulter lors de la mission ;
- L'absence de normes comptables pour quelques opérations ;
- Le manque de détail et la rigidité de certaines normes comptables qui ne portent que sur certains cas bien précis ;
- Le manque de clarté de certaines normes comptables donnant lieu à plusieurs interprétations ;
- L'absence d'interprétations comptables permettant d'apporter des clarifications et des solutions pratiques aux problèmes comptables rencontrés ;
- La difficulté d'application de certaines règles comptables à cause de la faiblesse du marché financier algérien qui empêche de bien fonder les appréciations (la juste valeur, la valeur d'utilité, etc.) ;
- Le degré de technicité élevé de certaines règles comptables (la comptabilisation des instruments financiers, l'évaluation du goodwill, etc.) ;
- L'instabilité des règles fiscales et juridiques ;
- La divergence entre les règles comptables et fiscales ;

- Ne pas disposer de l'intégralité du référentiel d'audit (Normes Algériennes d'Audit/ NAA) ;
- La difficulté d'application des NAA publiées dans les entreprises algériennes (libellé complexe, ambiguïté, exigences nombreuses, etc.) ;
- Devoir consulter les normes internationales d'audit ISA non encore publiées dans leur version algérienne difficilement applicables dans les entreprises algériennes (libellé complexe, normes nombreuses, volumineuses et parfois ambiguës, exigences nombreuses avec applications plus lourdes, etc.).

2.3.1.8.Rémunération des employés (REM)

Quand il s'agit de l'effet de la rémunération des auditeurs employés, les répondants ont été invités à indiquer dans quelle mesure les salaires des employés sont adéquats avec la quantité de travail qu'ils effectuent et ce sur une échelle de mesure allant de 1 (pas du tout) à 5 (dans une très large mesure) :

- Dans quelle mesure les salaires des auditeurs employés de votre cabinet sont adéquats avec la quantité de travail qu'ils réalisent ?

2.3.2. Validation du questionnaire

Avant de procéder à l'administration du questionnaire établi auprès des répondants, ce dernier a fait l'objet d'un ensemble de pré-tests pour une amélioration du fond (compréhension des énoncés) et de la forme (longueur).

Dans un premier temps, le questionnaire a été soumis à des personnes issues du milieu académique à savoir un docteur en Normalisation comptable et audit d'entreprise de l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales (HEC d'Alger) et un docteur en sciences commerciales et comptabilité de l'Ecole Supérieure de Commerce (ESC d'Alger). Celui-ci est ancien auditeur.

Dans un deuxième temps, il a été soumis à des professionnels notamment un auditeur collaborateur dans un cabinet de commissariat aux comptes et un commissaire aux comptes qui est également enseignant chercheur à l'université Mohammad Al-Siddiq Ben Yahia (Jijel).

2.4.Mode de collecte de données

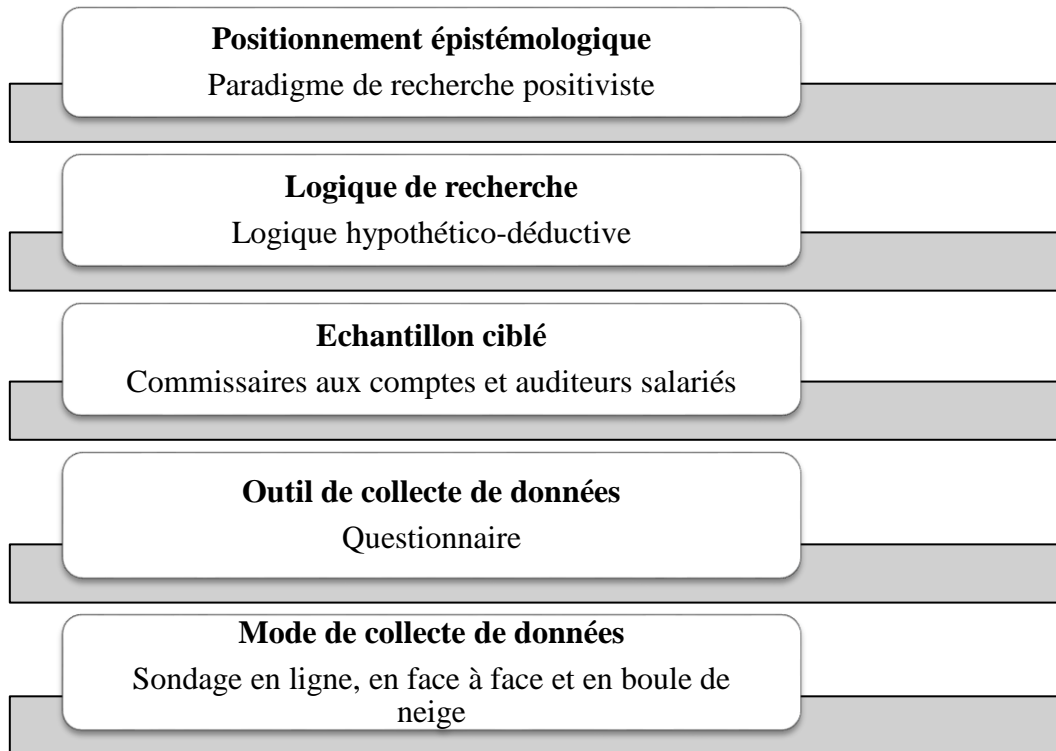
Trois modes d'administration du questionnaire ont été programmés notamment le sondage en ligne, en face à face et en boule de neige.

Le sondage en ligne présente, selon Gavard-Perret et al. (2008), d'intéressants avantages. Ce mode requiert de très faibles coûts, permet de recevoir des réponses dans des délais relativement réduits comparativement aux autres modes et assure également que ces réponses soient de bonnes qualités (absence de données manquantes).

Bien que l'administration du questionnaire en face à face est couteuse en matière de temps, d'effort et d'argent, nous l'avons adoptée en tant que supplément pour assurer l'obtention d'autres réponses vu le nombre faible de réponses obtenues du sondage en ligne. Quand il s'agit du sondage en boule de neige, nous l'avons adopté également pour la même raison c'est-à-dire pour augmenter la taille de l'échantillon de l'étude.

Cette deuxième section du quatrième chapitre a envisagé à travers ses sous sections de décrire la méthodologie de recherche adoptée à savoir le positionnement épistémologique choisi (§ 2.1), l'échantillon de l'étude ciblé (§ 2.2), l'outil (§ 2.3) et le mode de collecte des données choisies (§ 2.4). Cette méthodologie est synthétisée dans la figure suivante :

Figure n° 09 : Méthodologie de recherche adoptée



Source : Elaborée par le chercheur

Conclusion du quatrième chapitre

Le quatrième chapitre avait pour intérêt d'exposer le cadre opératoire de cette étude de recherche à travers ses deux sections.

La première section a fixé comme objectif de présenter le contexte dans lequel ce travail a été mené. Après une brève présentation de l'histoire de la profession comptable algérienne, une exposition du champ algérien d'audit légal a été effectuée.

Quand il s'agit de la deuxième section, elle s'est attelée à décrire la méthodologie de recherche suivie. En effet, cette étude de recherche se positionne dans une posture épistémologique positiviste tout en déployant une méthode de recherche hypothético-déductive. Les commissaires aux comptes et les auditeurs collaborateurs constituant l'échantillon de l'étude ont été demandés de participer à un sondage en ligne et en face à face par le biais d'un questionnaire.

Chapitre 5 : Présentation et interprétation des résultats

Ce dernier chapitre a vocation à fournir une réponse aux questionnements précédemment établis. Pour ce faire, il sera scindé en trois sections.

La première section sera réservée aux analyses préliminaires visant à discuter la phase de collecte de données, décrire l'échantillon de l'étude obtenu et traiter les données manquantes

La deuxième section passera en revue les résultats de l'évaluation du modèle des équations structurelles traité selon l'approche des moindres carrés partiels (PLS-SEM). En d'autres termes, elle exposera les résultats de l'évaluation des modèles de mesure et du modèle structurel.

La troisième section sera consacrée pour discuter les résultats des tests des hypothèses.

Section 1 : Analyses préliminaires

Au niveau de cette section, nous envisageons de présenter les résultats relatifs à la collecte de données (§ 1.1), à la description de l'échantillon obtenu (§ 1.2) et au traitement des données manquantes (§ 1.3).

1.1 Collecte de données

La collecte de données s'est réalisée en mois d'octobre et novembre 2021. Une quantité de 417 questionnaires a été expédiée par email. 19 autres questionnaires ont été affectés aux répondants à travers le réseau Facebook. Par ailleurs, une quantité de 255 questionnaires a été transmise dans des messages personnalisés envoyés par le biais du réseau professionnel LinkedIn. Vu le nombre relativement faible des réponses reçues sur ce réseau, nous avons programmé une deuxième relance pour les non répondants qui a abouti à la réception d'un bon nombre de réponses. D'un autre côté, 4 questionnaires ont été remis de main en main. Le reste des questionnaires a fait l'objet d'envoi par le biais des chaînes de relations d'amis à amis.

A la fin, 71 réponses ont été obtenues dont 3 inexploitable soit un taux de réponse égal à 10%. Un taux qui est relativement faible mais acceptable si on prend en considération les difficultés liées à l'étape de recueil de données. En effet, on peut constater, à travers les taux de réponses obtenus dans les études antérieures, que la collecte de données auprès des commissaires aux comptes et des auditeurs collaborateurs est extrêmement difficile puisqu'il s'agit de professionnels surchargés de travail ce qui rend difficile de les amener à s'engager dans des études de recherche scientifiques.

1.2 Description de l'échantillon de l'étude

Nous avons fait des statistiques descriptives dans l'optique de décrire certaines caractéristiques des répondants échantillonnés. Comme on peut le constater, à partir des résultats présentés dans le tableau n° 06 :

Les hommes constituent la plus grande partie de l'échantillon avec un pourcentage de 88.24% contre seulement 11.76% des femmes.

Les répondants âgés entre 30 et 60 ans représentent la majorité de l'échantillon avec un pourcentage de 60.29% tandis que 26.47% ont moins de 30 ans et 13.24% ont plus de 60 ans.

Chapitre 5 : Présentation et interprétation des résultats

50% des répondants ont déclaré avoir moins de 10 ans d'expérience dans le domaine de l'audit légal. 30.88% ont une expérience entre 10 et 20 ans. Le reste a une expérience de plus de 20 ans (19.12%).

En ce qui concerne la formation académique, la plus grande majorité des répondants dispose d'un diplôme de Master (51.47%). 35.29% ont déclaré avoir un diplôme de Licence. 10.30% indiquent avoir un diplôme de Doctorat alors que le reste minoritaire a signalé avoir un Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures (02.94%).

La plus grande partie de l'échantillon sont des commissaires aux comptes et des experts-comptables avec un pourcentage égal à 64.71% contre 35.29% d'auditeurs collaborateurs.

63.24% des répondants proviennent de cabinets de petites tailles de moins de 10 employés. Les répondants travaillant dans des cabinets de moyenne taille employant entre 10 et 49 employés constituent 19.12% de l'ensemble de l'échantillon. Le reste minoritaire opère dans des cabinets de grande taille de plus de 50 employés (17.64%).

Tableau n° 06 : Description des variables démographiques

	Description	Effectif	Pourcentage
Genre	- Homme	60	88.24%
	- Femme	08	11.76%
Age	- Moins de 30 ans	18	26.47%
	- Entre 30 et 60 ans	41	60.29%
	- Plus de 60 ans	9	13.24%
Expérience dans l'audit légal	- Moins de 10 ans	34	50.00%
	- Entre 10 et 20 ans	21	30.88%
	- Plus de 20 ans	13	19.12%
Formation académique	- Licence	24	35.29%
	- Master	35	51.47%
	- Doctorat	07	10.30%
	- Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures (DECS)	02	02.94%
Formation professionnelle	- Auditeur	24	35.29%
	- Commissaire aux comptes	33	48.53%
	- Expert-comptable	11	16.18%

Taille du cabinet	- Moins de 10 employés	43	63.24%
	- Entre 10 et 49 employés	13	19.12%
	- Plus de 50 employés	12	17.64%
Total		68	100.00%

Source : Elaboré par le chercheur sur la base des résultats du questionnaire

1.3 Données manquantes

Le logiciel SmartPLS ne permet pas l'analyse de données avec des valeurs manquantes. En guise de traitement, Hair, Hult, Ringle et Sastedt (2017) recommandent de remplacer les valeurs manquantes d'un indicateur par la moyenne des valeurs valides de cet indicateur lorsque le nombre des valeurs manquantes ne dépassent pas 5% de l'ensemble des valeurs valides du dit indicateur (Hair et al., 2017).

Dans le but de ne pas perdre plus d'observations (3 observations ont été déjà retirées de l'échantillon puisqu'elles sont défectueuses), nous avons opté pour le traitement de ces données par le logiciel IBM SPSS Statistics.

Nous avons recensé deux valeurs manquantes pour un indicateur représentant $\approx 0.03\%$ des valeurs valides. Etant dans les normes, celles-ci ont été remplacées par leurs moyennes.

Cette première section du dernier chapitre avait pour objet de discuter la phase de collecte de données (§ 1.1), fournir une description détaillée de la composition de l'échantillon obtenu (§ 1.2) et expliquer la manière dont les données manquantes ont été traitées (§ 1.3).

La phase de collecte de donnée a réussi à faire expédier plus de 695 questionnaires aboutissant à l'obtention de 71 réponses soit un taux de réponse égal à 10%. En ce qui concerne l'échantillon obtenu, la majorité des répondants :

- Sont des hommes ;
- Sont âgés entre 30 et 60 ans ;
- Ont une expérience de moins de 10 ans ;
- Sont des commissaires aux comptes ;
- Ayant un diplôme de Master ;
- Opérant dans des cabinets de petite taille recensant moins de 10 employés.

Les réponses défectueuses ont été supprimées et les réponses avec des valeurs manquantes ont fait l'objet de traitement en les remplaçant par leurs moyennes.

Section 2 : Evaluation du modèle de l'étude

L'évaluation du modèle des équations structurelles se fait selon l'approche des moindres carrés partiels (PLS-SEM) tout en utilisant le logiciel SmartPLS3. Elle se réalise en deux étapes. La première consiste en l'évaluation des modèles de mesure (§ 2.1) tant que la deuxième en l'évaluation du modèle structurel (§ 2.2).

2.1. Evaluation des modèles de mesure

L'évaluation des modèles de mesure se fait en principe à travers l'évaluation des charges externes, la fiabilité interne, la validité convergente et la validité discriminante (Hair, Risher, Sarstedt et Ringle, 2019).

2.1.1. Evaluation des charges externes

Il est souhaitable que les charges externes des indicateurs sur leurs construits prennent des valeurs supérieures ou égales à 0.7. Les charges externes dont les valeurs sont strictement inférieures à ce seuil sont susceptibles d'être supprimées. Cela dépend de l'impact de leur suppression sur la fiabilité et la validité convergente du construit (Hair et al., 2017).

Le modèle initial n'a pas satisfait les paramètres de fiabilité et de validité convergente. En d'autres termes, il n'a été ni fiable ni valide. Pour cela, nous avons procédé à l'élimination de certains items pour une amélioration de la fiabilité et de la validité convergente des construits. La suppression d'un ensemble d'indicateurs notamment PDT2, CCLT6, CCLT10, CCLT13, IMP_ECO1, IMP_ECO2, IMP_ECO3 et IMP_ECO6 a permis d'atteindre l'objectif assigné.

Tableau n° 07 : Charges externes des construits

Construit	Indicateur	Charge externe
CRQA	CRQA1	0.784
	CRQA10	0.803
	CRQA11	0.699
	CRQA12	0.645
	CRQA2	0.722
	CRQA3	0.740
	CRQA4	0.711
	CRQA5	0.630
	CRQA6	0.695
	CRQA7	0.712
	CRQA8	0.802
	CRQA9	0.772
CCLT	CCLT1	0.619
	CCLT11	0.669
	CCLT12	0.696
	CCLT2	0.582
	CCLT3	0.865
	CCLT4	0.758
	CCLT5	0.670
	CCLT7	0.757
	CCLT8	0.790
	CCLT9	0.756
CXT	CXT1	0.583
	CXT10	0.673
	CXT11	0.616
	CXT12	0.617
	CXT2	0.838
	CXT3	0.877
	CXT4	0.919
	CXT5	0.875

	CXT6	0.716
	CXT7	0.740
	CXT8	0.625
	CXT9	0.429
IMP_ECO	IMP_ECO4	0.525
	IMP_ECO5	0.751
	IMP_ECO7	0.827
PBT	PBT1	0.739
	PBT2	0.777
	PBT3	0.813
INFL_IMPL	INFL_IMPL1	0.742
	INFL_IMPL2	0.945
PDT	PDT1	0.968
	PDT3	0.467

CRQA (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **CCLT** (Comportements des clients), **CXT** (Complexité des tâches), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **PBT** (Pression budget/temps), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **PDT** (Pression délai/temps).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.1.2. Fiabilité et validité convergente

Afin de s'assurer de la fiabilité interne des construits ou de la cohérence interne des indicateurs mesurant les construits, nous avons opté pour le paramètre « fiabilité composite ». Comme le montre le tableau n° 8, toutes les valeurs sont supérieures à 0.7 indiquant une bonne fiabilité interne des construits.

La validité convergente vise à s'assurer que les indicateurs mesurant un construit « partagent une forte proportion de variance » de ce dernier (Hair et al., 2017, p. 137). L'examen de la validité convergente utilise le paramètre « Average Variance Extracted ». Les résultats du tableau n° 8 montrent des valeurs au-dessus du seuil minimum (0.5) ce qui permet de déclarer la validité convergente des construits vérifiée.

Tableau n° 08 : Fiabilité interne et validité convergente des construits

	Fiabilité composite	Average Variance Extracted (AVE)
CCLT	0.914	0.519
CRQA	0.931	0.530
CXT	0.927	0.523
INFL_IMPL	0.837	0.722
IMP_ECO	0.750	0.508
PBT	0.820	0.604
PDT	0.709	0.578

CCLT (Comportements des clients), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l’audit), **CXT** (Complexité des tâches), **INF_IMPL** (Influence du niveau d’implication de l’auditeur dans l’établissement des budgets/temps), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **PBT** (Pression budget/temps), **PDT** (Pression délai/temps).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.1.3. Validité discriminante

La validité discriminante vise à s’assurer que les construits diffèrent les uns aux autres. Celle-ci a été évaluée par plusieurs chercheurs en utilisant les « cross-loading » et le critère de « Fornell-Larcker ». Cependant, la pertinence de ces critères a été remise cause vu leur incapacité à détecter les problèmes de la validité discriminante. D’un côté, les « cross-loadings » ont démontré leur incapacité à détecter le manque de validité dans le cas de deux construits totalement corrélés. De l’autre, le critère de « Fornell-Larcker » s’est retrouvé inapproprié lorsque les valeurs des charges externes d’un indicateur sont plus ou moins proches (Hair et al., 2017). Hair et al. (2017) proposent d’utiliser l’indice HTMT (Hetero-Trait-Mono-Trait) comme alternatif. Celui-ci a démontré sa supériorité par rapport au critère de « Fornell-Larcker » et les « cross-loadings ».

Pour l’examen de la validité discriminante, notre étude utilise l’indice HTMT. Des valeurs strictement inférieures à 0.9 pour les construits conceptuellement similaires et à 0.85 pour les construits conceptuellement différents sont considérées comme souhaitables (Hair et al., 2019).

D’après le tableau n° 9, les valeurs HTMT sont nettement inférieures à 0.85, ce qui nous permet de déclarer la validité discriminante des construits comme étant vérifiée.

Tableau n° 09 : Validité discriminante des construits

	INFL_BT RAP	CCL T	CRQ A	CXT	INFL_H ON	INFL_IM PL	IMP_E CO	PBT	PDT	INFL_PR OG	REM	SDTP M
INFL_BT RAP												
CCLT	0.104											
CRQA	0.215	0.256										
CXT	0.143	0.267	0.255									
INFL_HO N	0.221	0.236	0.262	0.127								
INFL_IMP L	0.074	0.105	0.149	0.317	0.176							
IMP_ECO	0.225	0.247	0.329	0.391	0.185	0.327						
PBT	0.340	0.300	0.176	0.311	0.127	0.711	0.281					
PDT	0.252	0.580	0.287	0.473	0.173	0.689	0.437	0.837				
INFL_PR OG	0.377	0.113	0.196	0.116	0.272	0.660	0.146	0.216	0.727			
REM	0.281	0.161	0.181	0.127	0.136	0.279	0.162	0.484	0.589	0.183		
SDTPM	0.085	0.284	0.118	0.127	0.017	0.208	0.143	0.375	0.514	0.018	0.306	

INFL_BTRAP (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **CCLT** (Comportements des clients), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **CXT** (Complexité des tâches), **INFL_HON** (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **PBT** (Pression budget/temps), **PDT** (Pression délai/temps), **INFL_PROG** (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Après avoir satisfait les critères de fiabilité interne, de validité convergente et de validité discriminante, nous pouvons entamer l'étape suivante qui est l'évaluation des modèles structurelles.

2.2.Évaluation du modèle structurel

Les principaux critères généralement pris en considération lors de l'évaluation du modèle structurel sont les coefficients des chemins et leurs significations, le pouvoir explicatif, la pertinence et le pouvoir prédictifs du modèle. Mais avant d'entamer ces étapes, il est important de procéder à un examen de normalité et un test de colinéarité (Hair et al., 2019).

2.2.1. Considérations préliminaires

L'analyse des prérequis à l'évaluation du modèle structurel est une étape essentielle pour des résultats de plus en plus corrects et pertinents.

2.2.1.1. Distribution des données

Bien que la méthode PLS-SEM n'exige pas que les données suivent une distribution normale, mais il est fortement souhaitable que ces données s'approchent de la distribution normale afin de ne pas biaiser la signification du paramétrage. Puisque les tests de normalité tels que le test « Kolmogorov-Smirnov » et le test de « Shapiro-Wilks » ne permettent que de se prononcer sur la normalité ou la non normalité des données objet du traitement sans pouvoir estimer à quel degré ces données s'éloignent de la distribution normale, il est vivement recommandé pour les utilisateurs de l'approche PLS-SEM d'étudier directement deux caractéristiques spécifiques des distributions à savoir l'asymétrie et l'aplatissement en utilisant deux paramètres notamment le coefficient d'asymétrie (Skewness) et le coefficient d'aplatissement (Kurtosis) (Hair et al., 2017).

Lorsque les valeurs des coefficients d'asymétrie et d'aplatissement sont comprises entre -1 et 1, cela indique que les données sont normalement distribuées. Lorsque les valeurs de ces coefficients dépassent mais s'approchent de 1 et -1, cela révèle que la distribution des données est proche de la normalité (Hair et al., 2017).

Comme on peut le voir à travers le tableau n° 10, toutes les variables du modèle suivent une distribution normale à l'exception des trois variables CRQA, INF_IMPL et INF_HON qui s'approchent de la normalité.

Tableau n° 10 : Coefficients d'asymétrie et d'aplatissement

	N	Coefficient d'asymétrie (Skewness)		Coefficient d'aplatissement (Kurtosis)	
		Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Erreur standard
INFL_BTRAP	68	-0,441	0,291	0,035	0,574
INFL_PROG	68	-0,535	0,291	0,297	0,574
INFL_HON	68	-0,374	0,291	-1,154	0,574
PDT	68	0,086	0,291	0,247	0,574
PBT	68	-0,369	0,291	-0,367	0,574
INFL_IMPL	68	-0,700	0,291	1,332	0,574
CCLT	68	0,097	0,291	-0,476	0,574
IMP_ECO	68	-0,435	0,291	-0,326	0,574
CXT	68	-0,454	0,291	-0,557	0,574
CRQA	68	1,230	0,291	0,839	0,574
REM	68	0,095	0,291	-0,629	0,574
SDTPM	68	0,476	0,291	-0,583	0,574

INFL_BTRAP (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **INFL_PROG** (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps), **INFL_HON** (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **PDT** (Pression délai/temps), **PBT** (Pression budget/temps), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **CCLT** (Comportements des clients), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **CXT** (Complexité des tâches), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.1.2. Statistiques de colinéarité (VIF)

Les statistiques de colinéarité utilisent les facteurs d'inflation de la variance afin de s'assurer de l'absence de colinéarité entre chaque ensemble de construits prédictifs pointant sur un construit dépendant du modèle étudié. L'idéal est d'avoir des valeurs VIF nettement inférieures à 3. Bien que des valeurs VIF comprises entre 3 et 5 font signes de probables problèmes de colinéarité, mais elles restent dans l'ensemble acceptables. Par contre, des valeurs supérieures ou égales à 5 témoignent d'une colinéarité critique (Hair et al., 2019).

D'après les résultats présentés dans les trois tableaux n° 11, 12 et 13, les ensembles de construits prédictifs pour les construits dépendants PBT, CRQA et SDTPM présentent des valeurs VIF inférieures à 3 ce qui confirme l'absence totale de colinéarité entre chaque sous-groupe de construits prédictifs.

Tableau n°11 : VIF des antécédents des CRQA

Construit	VIF
CCLT	1.118
CXT	1.115
IMP_ECO	1.096
PBT	1.526
PDT	1.504
REM	1.341

CCLT (Comportements des clients), **CXT** (Complexité des tâches), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **PBT** (Pression budget/temps), **PDT** (Pression délai/temps), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Tableau n°12 : VIF des antécédents de PBT

Construit	VIF
INFL_BTRAP	1.279
INFL_HON	1.101
INFL_IMPL	1.430
INFL_PROG	1.706

INFL_BTRAP (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **INFL_HON** (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **INFL_PROG** (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Tableau n°13 : VIF des antécédents de SDTPM

Construit	VIF
CCLT	1.103
CXT	1.057
PBT	1.062

CCLT (Comportements des clients), **CXT** (Complexité des tâches), **PBT** (Pression budget/temps).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2. Vérification de la signification des coefficients de chemin

La vérification des hypothèses postulées repose sur l'analyse des coefficients des chemins (β) entre les construits, les valeurs de probabilité (p) et leurs significations (Hair et al., 2017).

2.2.2.1. Impact des comportements des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Concernant l'effet des comportements des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, nous avons postulé les hypothèses suivantes :

H1-1 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec les comportements des de réduction de qualité.

H1-2 : Les comportements des clients sont corrélés positivement avec la-sous déclaration du temps passé sur la mission.

D'après les résultats du tableau n° 14, les comportements des clients ont un effet positif et significatif sur les comportements de réduction de qualité ($\beta= 0.231$, $p= 0.093$). L'effet est également positif sur la-sous déclaration du temps passé sur la mission, mais non significatif ($\beta=0.214$, $p=0.125$). Ces résultats nous permettent de confirmer l'hypothèse H1-1 et infirmer H1-2.

Tableau n°14 : Impact des comportements des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H1-1	CCLT -> CRQA	0.231	1.679	0.093 *	Confirmée
H1-2	CCLT -> SDTPM	0.214	1.534	0.125 NS	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

CCLT (Comportements des clients), CRQA (Comportements de réduction de qualité de l'audit), SDTPM (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.2. Impact de l'importance économique des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Quand il s'agit de l'effet de la dépendance économique envers les clients, nous essayons de tester l'hypothèse suivante :

H2 : L'importance économique du client est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs (les comportements de réduction de qualité uniquement).

Les résultats apparus dans le tableau n° 15 montrent que l'effet de l'importance économique des clients sur les comportements de réduction de qualité est négatif et non positif ($\beta = -0.320$) ce qui nous emmène à rejeter l'hypothèse postulée. Cet effet est significatif ($p = 0.018$).

Tableau n°15 : Impact de l'importance économique des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H 2	IMP_ECO -> CRQA	-0.320	2.361	0.018 **	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

IMP_ECO (Importance économique du client), CRQA (Comportements de réduction de qualité de l'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.3.L'impact de la complexité des tâches sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Dans cette section, nous relatons de tester les hypothèses suivantes :

H3-1 : La complexité des tâches est liée positivement aux comportements de réduction de qualité.

H3-2 : La complexité des tâches est liée positivement à la-sous déclaration du temps passé sur la mission.

Les résultats révèlent que l'effet de la complexité des tâches sur les comportements de réduction de qualité est positif ($\beta = 0.309$) et significatif ($p = 0.066$). Cet effet est également positif sur la-sous déclaration du temps passé sur la mission ($\beta = 0.078$), mais non significatif ($p = 0.665$). Ceci nous permet de déclarer l'hypothèse H3-1 comme étant confirmée et H3-2 comme étant infirmée.

Tableau n°16 : Impact de la complexité objective des tâches sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H3-1	CXT -> CRQA	0.309	1.836	0.066 *	Confirmée
H3-2	CXT -> SDTPM	0.078	0.434	0.665 NS	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

CXT (Complexité des tâches), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.4.Impact de la rémunération des auditeurs salariés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Nous avons vérifié l'hypothèse suivante :

H4 : Moins la rémunération des auditeurs salariés est adéquate avec la quantité de travail qu'ils ont à effectuer, plus ces derniers s'engagent dans des comportements dysfonctionnels (les comportements de réduction de qualité uniquement).

Les résultats obtenus dans le tableau n° 17 montrent que l'effet de l'adéquation du salaire de l'auditeur avec la quantité de travail à effectuer sur les comportements de réduction de qualité est négatif ($\beta = -0.147$), mais non significatif ($p = 0.314$). Ceci nous emmène à rejeter cette hypothèse.

Tableau n° 17 : Impact de la rémunération des auditeurs salariés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H 4	REM -> CRQA	-0.147	1.006	0.314 NS	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

REM (Rémunération des auditeurs salariés), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.5. Impact de la pression budget/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Nous avons procédé au test de l'hypothèse suivante :

H6-1 : La pression budget/temps est corrélée positivement avec les comportements de réduction de qualité.

H6-2 : La pression budget/temps est corrélée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission.

Les résultats montrent que la pression budget/temps a un effet positif mais non significatif sur les comportements de réduction de qualité ($\beta = 0.244$, $p = 0.105$) et un effet négatif (et non positif comme nous l'avons supposé) et significatif sur la sous-déclaration du temps passé sur la mission ($\beta = -0.268$, $p = 0.062$). Ces résultats nous permettent de rejeter les hypothèses H6-1 et H6-2.

Tableau n° 18 : Impact de la pression budget/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H 6-1	PBT -> CRQA	0.244	1.620	0.105	Infirmée
H 6-2	PBT -> SDTPM	-0.268	1.867	0.062 *	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

PBT (Pression budget/temps), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.6. Impact de la pression délai/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Concernant l'impact de la pression délai/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, nous avons émis l'hypothèse suivante :

H5 : La pression délai/temps est corrélée positivement avec les comportements dysfonctionnels des auditeurs (les comportements de réduction de qualité uniquement).

Les résultats révèlent que l'effet de la pression délai/temps sur les comportements de réduction de qualité est plutôt négatif et non pas positif ($\beta = -0.126$), mais non significatif ($p = 0.432$). Ces résultats infirment l'hypothèse postulée.

Tableau n° 19 : Impact de la pression délai/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H 5	PDT -> CRQA	-0.126	0.787	0.432	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

PDT (Pression délai/temps), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.2.7. Les influences de la pression budget/temps

Lorsqu'il s'agit des influences de la pression budgétaire, nous avons développé les hypothèses suivantes :

H7 : Plus les budgets/temps sont influencés par le niveau des honoraires d'audit, plus la pression budget/temps sera importante.

H8 : Plus les budgets/temps sont établis en fonction du programme de travail, plus la pression budget/temps sera réduite.

H9 : Plus le budget/temps est établi en fonction du budget réel de l'année dernière, plus la pression budget/temps sera réduite.

H10 : Le niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps est associé négativement avec la pression budget/temps.

Les résultats présentés dans le tableau n° 20 indiquent que :

L'effet de l'influence des honoraires sur la pression budget/temps est négatif ($\beta = -0.080$) mais non significatif ($p = 0.448$). L'hypothèse H7 est donc déclarée infirmée.

L'effet de l'influence du programme de travail sur la pression budget/temps est positif ($\beta = 0.099$) mais non significatif ($p = 0.591$). L'hypothèse H8 est dans ce cas infirmée.

L'effet de l'influence des budgets/temps réel de l'année précédente sur la pression budget/temps est négatif ($\beta = -0.296$) et significatif ($p = 0.023$) ce qui nous conduit à confirmer l'hypothèse H9.

Le niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps a un effet positif ($\beta = 0.475$) et non négatif sur la pression budget/temps. L'hypothèse H10 que nous avons postulée est donc rejetée. Cet effet est significatif ($p = 0.002$).

Tableau n°20 : Influences sur la pression budget/temps

Hypothèse	Relation de causalité	Coefficient β	Valeur t	Valeur p	Statut de validation des hypothèses
H 7	INF_HON -> PBT	-0.080	0.759	0.448 NS	Infirmée
H 8	INF_PROG -> PBT	0.099	0.591	0.555 NS	Infirmée
H 9	INF_BTRAP -> PBT	-0.296	2.269	0.023 **	Confirmée
H 10	INF_IMPL -> PBT	0.475	3.070	0.002 ***	Infirmée
NS non significatif, * significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significatif à 1%					

INFL_HON (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **INFL_PROG** (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps), **INFL_BTRAP** (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **PBT** (Pression budget/temps).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.3. Pouvoir explicatif du modèle (coefficient de détermination R²)

Afin d'analyser le pouvoir explicatif de notre modèle, nous avons calculé le « coefficient de détermination R² ». Ce dernier estime la variance expliquée dans les construits endogènes par les construits exogènes du modèle. Il prend une valeur qui varie entre 0 et 1 et plus cette valeur est proche de 1, plus la variance expliquée dans les construits endogènes est importante indiquant un pouvoir explicatif important du modèle. Des valeurs égales à 0.25, 0.50 et 0.75 témoignent, respectivement, d'un pouvoir explicatif faible, modéré et substantiel. Cependant, son interprétation peut changer en fonction de la nature du modèle conceptualisé et aussi du domaine de recherche étudié (Hair et al., 2017).

Les résultats du tableau n° 21 indiquent le modèle de recherche établi explique 35.70% de la variance de la pression budget/temps. Quant à la variance des comportements de réduction de qualité, elle est expliquée à 24.70%. Lorsqu'il s'agit de la-sous déclaration du temps passé sur la mission, elle est expliquée à 16.20%.

Si nous procédons à l'interprétation de ces trois coefficients en se basant sur les seuils évoqués ci-dessus, nous les déclarons comme étant faibles et, par conséquent, nous considérons le pouvoir explicatif du modèle comme étant faible. Mais si nous procédons à une comparaison de ces coefficients avec les coefficients R² obtenus dans des études de recherche en rapport

avec le domaine de l'audit et, plus précisément, les comportements dysfonctionnels des auditeurs, nous trouvons qu'ils sont plus ou moins proches des coefficients obtenus et donc acceptables (à titre d'exemple, Paino (2016) obtient des valeurs égales à 0.28 et à 0.43 et Goal et al. (2017) obtiennent des valeurs égales à 0.063 et à 0.21).

Tableau n°21 : Coefficients de détermination (R^2)

	R^2	Interprétation
PBT	0.357	Faible
CRQA	0.247	Faible
SDTPM	0.162	Faible

PBT (Pression budget/temps), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.4. Pertinence prédictive du modèle (Coefficient de Stone-Geisser Q^2)

Afin de tester la pertinence prédictive du modèle développé, nous avons calculé le « coefficient de Stone-Geisser Q^2 ». Ce dernier estime la capacité des construits exogènes de prédire les construits endogènes en cas où on applique ce modèle sur un autre échantillon. Une valeur Q^2 supérieure à zéro révèle la pertinence prédictive du modèle (Hair et al., 2019).

Comme on peut le voir à travers le tableau n° 22, les coefficients Q^2 des trois construits endogènes sont supérieurs à zéro notamment 0.175 pour PBT, 0.102 pour CRQA et 0.056 pour SDTPM. Ces résultats nous permettent de conclure que les construits exogènes ont une pertinence prédictive pour les construits endogènes de notre modèle.

Tableau n°22 : Coefficient de Stone-Geisser (Q^2)

	Q^2
PBT	0.175
CRQA	0.102
SDTPM	0.056

PBT (Pression budget/temps), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

2.2.5. Pouvoir prédictif du modèle

Afin de pouvoir se prononcer sur le pouvoir prédictif du modèle développé, nous avons utilisé la technique PLSpredict. Cette dernière requiert de faire appel à des statistiques de prédiction qui mesurent la quantité d'erreur de prédiction telles l'Erreur Quadratique Moyenne (EQM) (Hair et al., 2017).

Les valeurs EQM calculées par la méthode des moindres carrés partiels (PLS) vont faire l'objet d'une comparaison avec les valeurs EQM calculées par la méthode de régression linéaire (LM). Quatre cas de figure peuvent apparaître (Hair et al, 2019) :

- Toutes les valeurs EQM (PLS) sont supérieures aux valeurs EQM (LM) : Le modèle n'a pas de pouvoir prédictif ;
- La majorité des valeurs EQM (PLS) est supérieure aux valeurs EQM (LM) : Le modèle dispose d'un faible pouvoir prédictif ;
- La minorité des valeurs EQM (PLS) est supérieures aux valeurs EQM (LM) : Le modèle a un pouvoir prédictif moyen ;
- Toutes les valeurs EQM (PLS) sont inférieures aux valeurs EQM (LM) : Le modèle dispose d'un pouvoir prédictif élevé.

D'après les résultats du tableau n° 23, les valeurs EQM (PLS) sont toutes inférieures aux valeurs EQM (LM). Ces résultats montrent clairement que le modèle développé dispose d'un pouvoir prédictif élevé.

Tableau n° 23 : Erreurs Quadratiques Moyennes (EQM)

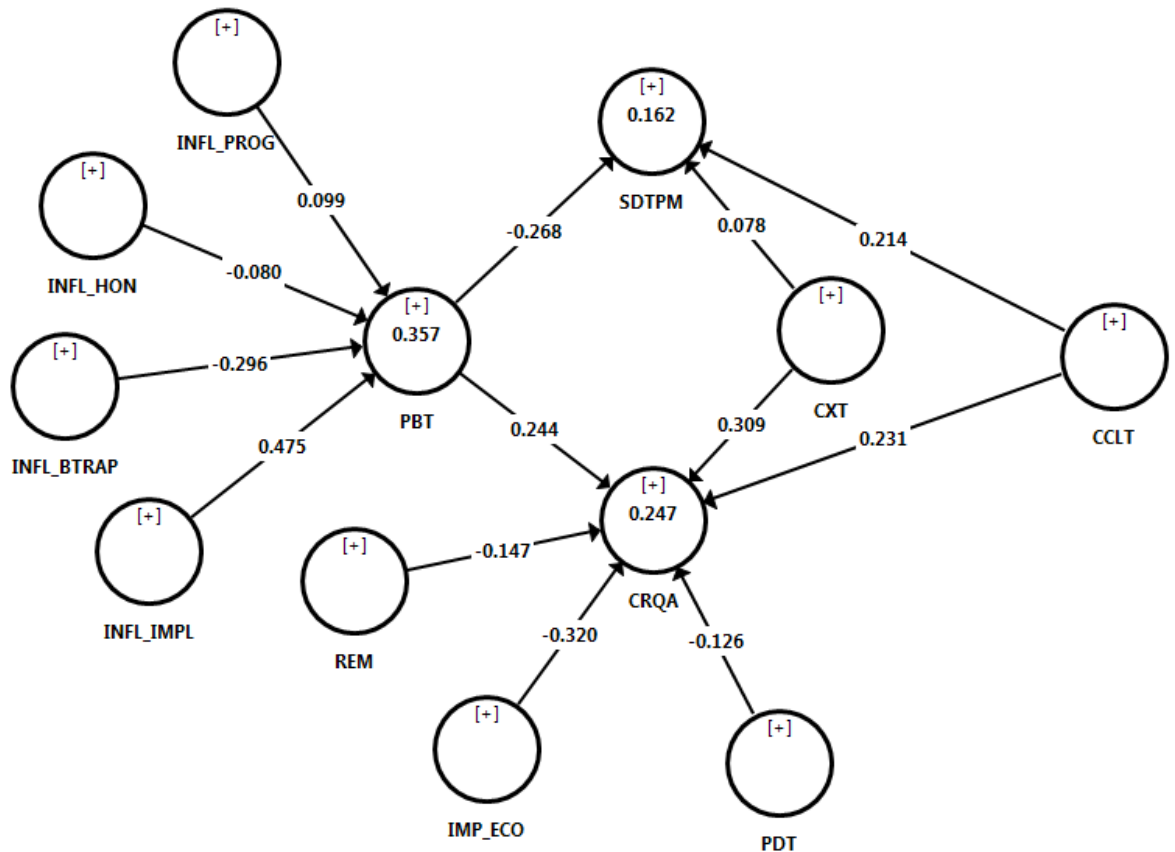
	EQM (PLS)	EQM (LM)
CRQA1	0.903	1.258
CRQA3	0.683	1.017
CRQA11	0.827	1.228
CRQA6	0.908	1.480
CRQA10	0.757	1.017
CRQA2	0.719	1.058
CRQA4	0.806	1.149
CRQA7	1.004	1.519
CRQA12	0.614	0.818
CRQA8	1.088	1.389
CRQA9	0.927	1.166
CRQA5	0.933	1.406
PBT3	1.048	1.358
PBT2	0.883	0.930
PBT1	0.747	1.147
SDTPM	1.237	1.576

CRQA (Comportements de réduction de qualité de l’audit), **PBT** (Pression budget/temps), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d’audit).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Le modèle empirique résultant s'affiche comme suit :

Figure n° 10 : Modèle structurel



INFL_PROG (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps), **INFL_HON** (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **INFL_BTRAP** (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **PBT** (Pression budget/temps), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **PDT** (Pression délai/temps), **CXT** (Complexité des tâches), **CCLT** (Comportements des clients).

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Au niveau de cette section, nous avons présenté les étapes suivies pour évaluer le modèle de l'étude à savoir l'étape d'évaluation des modèles de mesure (§ 2.1) et l'étape d'évaluation du modèle structurel (§ 2.2).

A la lumière de cette section, plusieurs contributions sont formulées à propos de la qualité du modèle de recherche établi. Premièrement, ce modèle a démontré son pouvoir explicatif des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Deuxièmement, il a prouvé son pouvoir prédictif des comportements dysfonctionnels des auditeurs permettant de l'appliquer sur d'autres échantillons. Enfin, le test des hypothèses a abouti à des résultats intéressants concernant les relations entre les pressions et les logiques institutionnelles et les comportements dysfonctionnelles des auditeurs. Ces résultats sont répertoriés dans le tableau suivant :

Tableau n° 24 : Synthèse des hypothèses et des résultats de régression des moindres carrés partiels

Hypothèses	Variabli indépendantes	Sens attendus avec les variables dépendantes	Résultats	Validation des hypothèses
H1	CCLT	(+) avec CRQA	Relation (+) démontrée	H1-1 validée
		(+) avec SDTPM	Aucune constatation significative	H1-2 non validée
H2	IMP_ECO	(+) avec CRQA	Relation (-) conclue	H2 non validée
H3	CXT	(+) avec CRQA	Relation (+) démontrée	H3-1 validée
		(+) avec SDTPM	Aucune constatation significative	H3-2 non validée
H4	REM	(-) avec CRQA	Aucune constatation significative	H4 non validée

H5	PDT	(+) avec CRQA	Aucune constatation significative	H5 non validée
H6	PBT	(+) avec CRQA	Aucune constatation significative	H6-1 non validée
		(+) avec SDTPM	Relation (-) démontrée	H6-2 non validée
H7	INFL_HON	(+) avec PBT	Aucune constatation significative	H7 non validée
H8	INFL_PROG	(-) avec PBT	Aucune constatation significative	H8 non validée
H9	INFL_BTRAP	(-) avec PBT	Relation (-) conclue	H9 validée
H10	INFL_IMPL	(-) avec PBT	Relation (+) révélée	H10 non validée

CCLT (Comportements des clients), **IMP_ECO** (Importance économique du client), **CXT** (Complexité des tâches), **REM** (Rémunération des auditeurs salariés), **PDT** (Pression délai/temps), **PBT** (Pression budget/temps), **INFL_HON** (Influence du niveau des honoraires sur les budgets/temps), **INFL_PROG** (Influence du programme d'audit sur les budgets/temps), **INFL_BTRAP** (Influence des budgets/temps réels de l'année précédente sur les budgets/temps de l'année actuelle), **INF_IMPL** (Influence du niveau d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets/temps), **CRQA** (Comportements de réduction de qualité de l'audit), **SDTPM** (Sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).

Source : Elaboré par le chercheur sur la base des résultats obtenus

Section 3 : Discussion des résultats

Cette troisième section du troisième chapitre a pour intérêt de discuter les résultats obtenus concernant l'impact des comportements des clients (§ 3.1), de l'importance économique des clients (§ 3.2), de la complexité des tâches (§ 3.3) et de la pression budget/temps (§ 3.4) sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Elle discute également les influences sur la pression budgétaire (§ 3.5).

3.1 Les comportements des clients et les comportements de réduction de qualité de l'audit

Durant plusieurs années, la théorie fournissait une image parfaite de l'audit. Elle défendait l'hypothèse que l'auditeur dispose de tous les droits lui permettant de mener librement ses investigations. Elle croyait en les institutions et leur capacité à garantir la neutralisation du comportement de l'audité contre l'auditeur. En d'autres termes, elle ne pouvait imaginer l'audité faire obstacle à la mission d'audit jusqu'à ce que de nouvelles recherches se sont lancées. Celles-ci ont pu démontrer que l'audité commet des actes qui peuvent porter atteinte à la mission d'audit citons les travaux de recherche de Chekkar et Zoukhou (2009), Sakka (2010), Sakka et Manita (2011), Guénin-Pacini (2011) et Wamba et Foka Tagne (2014).

A notre connaissance, notre étude est la première étude quantitative à établir une mesure des comportements des audités et examiner la relation entre ces comportements et les comportements dysfonctionnels des auditeurs. En effet, ce travail de recherche fournit des preuves empiriques montrant que les comportements des clients affectent positivement et significativement les comportements de réduction de qualité. Cela signifie que plus le client délivre des comportements gênant, dérangent et empêchant le bon déroulement des audits, plus l'auditeur s'engage dans des comportements dysfonctionnels à caractère technique.

3.2 L'importance économique des clients et les comportements de réduction de qualité de l'audit

Notre étude révèle que la dépendance économique envers le client est corrélée négativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit. En d'autres termes, plus le client est important économiquement, plus la qualité des contrôles effectués est meilleure.

D'une part, nos résultats viennent en opposition avec ceux de Hossain et al. (2016), Chi et al. (2012) et Chang et al. (2019) qui sont parvenus au fait que la relation économique entre l'auditeur et le client compromet la qualité de l'audit. D'autre part, ces résultats concordent

avec ceux de Hunt et Lulseged (2007) qui déclarent que les clients les plus importants sur le plan économique ont tendance à être traités plus strictement.

Comme le montre Zhou Zhu (2012), ces résultats peuvent être expliqués par le mécanisme de la réputation. Malgré les incitations économiques qui encouragent l'auditeur à agir en faveur du client et donc, agir d'une manière dysfonctionnelle susceptible de mettre en péril la qualité des audits réalisés, le risque qu'il perde sa réputation sur le marché de l'audit le décourage à opter pour une telle option. En effet, si sa dépendance économique envers le client se retrouve révélée sur le marché, l'auditeur risque d'entacher son image et donc, perdre ses clients actuels et même aussi potentiels. Ces résultats peuvent être également expliqués par le risque de litige. Le fait de penser que ses responsabilités disciplinaire, civile et pénale seront engagées suite à de tels actes dissuade l'auditeur de se comporter d'une manière dysfonctionnelle et l'incite, par contre, à présenter un travail de qualité (Zhou et Zhu, 2012).

3.3 La complexité des tâches et les comportements de réduction de qualité de l'audit

La complexité des tâches est à l'origine de deux types de facteurs. Il s'agit, en effet, des facteurs subjectifs tels que le niveau de compétence de l'auditeur, son niveau d'expérience, etc. et des facteurs objectifs liés au contexte de la mission d'audit (Iférgan et Bescos, 2010).

Contrairement à la majorité des études de recherche qui ont mesuré cette complexité sur la base des critères subjectifs, ce travail de recherche s'est attelé à conceptualiser une mesure objective en s'appuyant sur les caractéristiques de l'information à disposition de l'auditeur susceptibles de lui rendre la tâche complexe quel que soit son niveau de formation, de compétence, d'expérience, etc. Il s'agit plus exactement des caractéristiques de l'information présentée dans les référentiels comptable, fiscale et d'audit (abondance, insuffisance, ambiguïté, volatilité, degré de technicité, etc.).

En ce qui a trait à l'effet de la complexité des tâches sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, plus précisément, les comportements de réduction de qualité, la littérature portant sur cette thématique expose des résultats plutôt mixtes. Nos résultats s'opposent à ceux de Umar et al. (2017) qui ont trouvé un impact positif. Par contre, ils corroborent certains écrits qui déclarent que la complexité des tâches pousse l'auditeur à s'engager dans des comportements de réduction de qualité. Parmi ces travaux, citons les études de Prabhu (1987), Riny (2015), Dewi et Wirasedana (2015) et Tjan et al. (2019).

3.4 La pression budget/temps et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit

Il s'avère, d'après les résultats obtenus, que l'impact de la pression budgétaire sur la sous-déclaration du temps passé sur la mission est plutôt négatif. En d'autres termes, plus la pression budget/temps est intense moins l'auditeur fait recours à des heures supplémentaires non déclarées. Ce résultat s'oppose à celui d'Otley et Pierce (1996a), Kelley et al. (1999) et Broberg et al. (2016).

Ce résultat peut s'expliquer par le fait que l'auditeur en étant sous pression budgétaire a tendance à se motiver pour être efficace et surtout avoir un audit de qualité dans moins de temps.

Ce résultat peut s'expliquer également par le fait que l'auditeur rajoute des heures supplémentaires prises de son temps personnel mais qu'il déclare correctement à cause de l'absence d'une évaluation de la performance basée sur la faisabilité du budget. En effet, l'auditeur a intérêt à sous-déclarer le nombre des heures des contrôles effectués lorsque sa performance est évaluée sur la base du nombre déclaré des heures de travail, plus précisément, sur la base de sa capacité à atteindre le budget qui lui est accordé. Par l'acte de la sous-déclaration, il vise à tricher et par conséquence, obtenir une meilleure évaluation de sa performance.

3.5 Les influences sur la pression budget/temps

Concernant les antécédents à la pression budget/temps, nos résultats indiquent que le budget/temps réel de l'année précédente influence positivement et significativement la faisabilité du budget/temps de l'année en cours. En d'autres termes, plus le budget/temps est établi en fonction du budget/ temps de l'année précédente, plus la pression budget/temps sera réduite. Ce résultat rejoint celui d'Otley et Pierce (1996a) et de McNamara et Liyanararchchi (2008)

Quand il s'agit de l'effet de l'implication de l'auditeur dans la préparation des budgets/temps sur la pression budget/temps, nos résultats indiquent un effet positif et significatif. Ces résultats s'opposent à ceux d'Otley et Pierce (1996a) et McNamara et Liyanararchchi (2008) qui déclarent que l'implication de l'auditeur dans le processus de budgétisation réduit la pression budget/temps. En effet, si l'auditeur déclare avoir participé dans l'établissement des budgets/temps, cela ne veut pas dire qu'il a un pouvoir d'influence sur ceux-ci. Il ne s'agit donc pas d'une participation réelle mais d'une pseudo participation.

Cette troisième section du dernier chapitre avait pour objectif d'expliquer et argumenter les résultats obtenus lors de la phase d'évaluation du modèle de l'étude. Les conclusions obtenues se résument comme suit :

- ✓ Les comportements des clients gênant le bon déroulement de la mission d'audit entraînent des comportements de réduction de qualité ;
- ✓ La complexité des tâches générée par la complexité de l'information à disposition de l'auditeur engendre des comportements réducteurs de qualité ;
- ✓ L'importance économique du client génère moins de comportements de réduction de qualité. Ceci peut s'expliquer par le risque de perte de la réputation et le risque des litiges ;
- ✓ Sous l'effet de la pression budgétaire, les auditeurs réduisent le recours à la sous-déclaration du temps de la mission. Ceci peut s'expliquer par le fait que la pression budget/temps motive les auditeurs à accomplir leurs tâches dans moins de temps ou les pousse à rajouter des heures supplémentaires qu'il déclare correctement suite à l'absence d'une évaluation basée sur la faisabilité du budget ;
- ✓ Quand il s'agit des antécédents à la pression budgétaire, la participation de l'auditeur dans la préparation des budgets/temps a un effet positif et significatif sur la pression budget/temps. Ceci peut s'expliquer par la pseudo-participation. Alors que l'établissement des budgets/temps sur la base des budgets/temps réels de l'année précédente semble la réduire.

Conclusion du cinquième chapitre

Ce dernier chapitre avait pour objectif de présenter les résultats de l'étude quantitative que nous avons menée. La première section s'est attelée à représenter la phase de la collecte de données, la description de l'échantillon de l'étude obtenu ainsi que le traitement des données manquantes. La deuxième section a fourni les résultats de l'évaluation du modèle des équations structurelles par l'approche des moindres carrés partiels (PLS-SEM) notamment les résultats de l'évaluation des modèles de mesure et de l'évaluation du modèle structurel. Une contribution très importante marque cette section. En effet, les résultats obtenus témoignent de la bonne qualité du modèle proposé pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Celle-ci apparaît à travers la significativité de plusieurs relations de causalité permettant d'identifier plusieurs déterminants de l'échec de l'audit légal ainsi que le pouvoir explicatif et prédictif du modèle. Quant à la troisième section, elle a mis en discussion les résultats obtenus. Ces résultats démontrent clairement l'effet de l'environnement institutionnel exercé sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Bien que ce type de pratiques risque d'altérer la qualité de la certification délivrée, les auditeurs les adoptent de la manière qui équilibre leurs intérêts et les intérêts de la profession.

CONCLUSION GENERALE

Ce travail de recherche ambitionne de contribuer à l'étude de la qualité de l'audit légal dans le contexte algérien et ce, sous un angle institutionnel. Il vise essentiellement de vérifier les relations de causalité entre des facteurs institutionnels, d'une part, et d'autre part, les comportements dysfonctionnels des auditeurs.

La population de l'étude est constituée d'auditeurs (commissaires aux comptes et employés collaborateurs dans les missions d'audit légal) opérant dans des cabinets de commissariat aux comptes nationaux installés en Algérie. Les données de l'enquête ont été collectées par le biais d'un questionnaire et analysées par la méthode des équations structurelles selon l'approche par les moindres carrés partiels (PLS-SEM).

Les résultats indiquent que les auditeurs sont soumis à des pressions institutionnelles provenant à la fois de l'environnement interne et externe du cabinet d'audit. Ils sont également confrontés à deux logiques complémentaires mais contradictoires et conflictuelles notamment la logique commerciale et la logique professionnelle. Par conséquent, les auditeurs travaillent institutionnellement pour faire assurer l'équilibre entre ces deux logiques et ce, en ajustant leurs comportements de la manière qui satisfait leurs objectifs et les objectifs de la profession. En d'autres termes, ils travaillent institutionnellement en adoptant des comportements dysfonctionnels permettant de satisfaire leurs intérêts tout en essayant de maintenir un certain niveau de professionnalisme afin de satisfaire les intérêts de la profession.

Concernant l'environnement institutionnel externe du cabinet d'audit, les résultats indiquent que les clients, par leurs comportements non coopératifs voire gênant, entraînent des comportements dysfonctionnels chez les auditeurs (comportements de réduction de qualité uniquement). Quand il s'agit de la complexité des tâches causé par la complexité des référentiels de la comptabilité, fiscalité et de l'audit, il s'avère qu'elle engendre des comportements dysfonctionnels chez les auditeurs (les comportements de réduction de qualité uniquement). Cependant, la dépendance économique envers le client semble entraîner moins de comportements dysfonctionnels chez les auditeurs (les comportements de réduction de qualité uniquement). Ce résultat peut s'expliquer par le mécanisme de la réputation et le risque de litiges.

Lorsqu'on a trait à l'environnement interne du cabinet d'audit, il a été observé que la pression budget/temps amoindrit les comportements dysfonctionnels chez les auditeurs (la sous-

déclaration du temps passé sur la mission uniquement). Ce résultat peut être expliqué par le fait que l'auditeur, en étant sous pression budgétaire, se motive pour faire de son mieux et accomplir ses travaux de contrôle dans moins de temps. Ce résultat peut être également expliqué par le fait que l'auditeur rajoute des heures supplémentaires sur son temps personnel qu'il déclare correctement du fait de l'absence d'une évaluation basée sur la faisabilité du budget. Par ailleurs, les résultats se rapportant aux influences de la pression budget/temps mettent en lumière que l'établissement des budgets/temps de l'année en cours sur la base des budgets/temps réels de l'année précédente réduit la pression du temps par contre l'implication de l'auditeur dans l'établissement de ses budgets de temps l'augmente. Ceci peut être expliqué par ce qu'on appelle la pseudo-participation de l'auditeur c'est-à-dire une participation sans influence.

Contributions théoriques

Sur le plan théorique, ce travail de recherche marque sa contribution par le recours à la théorie néo-institutionnelle pour l'étude de la qualité de l'audit légal. Cette contribution s'avère importante car, selon nos connaissances, les travaux de recherche s'inscrivant dans le champ de l'audit légal et traitant la thématique de la qualité de l'audit en général et des comportements dysfonctionnels des auditeurs en particulier tout en appliquant cette théorie sont marqués par une seule étude menée par Suyanto (2014). De plus, cette théorie a prouvé son pouvoir explicatif de la qualité de l'audit légal à travers les résultats obtenus ce qui permet de dire que la théorie néo-institutionnelle représente un apport théorique pour le champ de l'audit légal.

Par ailleurs, ce travail de recherche est, au meilleur de nos connaissances, le premier à essayer d'expliquer les comportements dysfonctionnels des auditeurs dans le contexte Algérien. En d'autres termes, aucune recherche antérieure portant sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs et s'inscrivant dans le contexte algérien n'a été réalisée. En effet, l'importance ne réside pas dans la prise en considération du contexte car l'étude se positionne dans une posture épistémologique positiviste qui considère la réalité comme étant a-contextuelle. Par contre, elle réside dans la contribution du chercheur, à travers l'exploitation d'un nouveau contexte, à aspirer à une loi universelle sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Le contexte algérien est donc considéré comme étant le n^{ième} contexte qui contribue à l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs.

Enfin, sur la base d'une vaste revue de littérature, nous avons conceptualisé une typologie des recherches portant sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs. Cette typologie va servir de base théorique pour de nouvelles recherches portant sur cette thématique.

Contributions méthodologique

Sur le plan méthodologique, la présente étude développe de nouvelles mesures pour les comportements des clients réducteurs de la qualité de l'audit et la complexité des tâches. Puisque les différentes étapes d'évaluation confirment la validation théorique et empirique de ces deux mesures, elles peuvent servir pour des recherches futures.

De plus, elle conceptualise un modèle de recherche de qualité qui a démontré ses pouvoirs explicatif et prédictif des comportements dysfonctionnels des auditeurs permettant de l'appliquer sur d'autres échantillons de recherche.

Contributions managériales et comptables

Les résultats de cette étude peuvent être utiles pour les cabinets d'audit et les parties régulatrices.

Ces résultats fournissent une piste managériale. Ils révèlent que les auditeurs travaillent sous pression budget/temps. Bien qu'elle n'a aucun impact sur la qualité des audits effectués, elle rend les conditions de travail des auditeurs de plus en plus difficiles. Cette pression peut avoir comme antécédent la pseudo-participation ou l'élaboration des budgets/temps de l'année en cours sans prendre en compte les budgets/temps réels de l'année précédente.

Par conséquent, il nous paraît opportun de recommander aux managers des cabinets de commissariat aux comptes de porter plus d'importance au processus de préparation des budgets de temps. D'une part, ils doivent veiller à ce que les auditeurs participent réellement à ce processus et influencent la préparation de leurs budgets de temps dans la limite de leur compétence. D'autre part, ils doivent s'assurer que l'élaboration des budgets/temps de l'année en cours se base sur les budgets/temps réels de l'année précédente. Cette mesure permettra d'améliorer les conditions de leur travail.

Ils fournissent une deuxième piste comptable indiquant que la complexité des tâches entraîne plus de comportements de réduction de qualité de l'audit. Cette complexité des tâches provient essentiellement de la complexité des référentiels sur lesquels les auditeurs se basent pour mener leurs missions de contrôle notamment les référentiels de la comptabilité, de la fiscalité et de

l'audit. Ces auditeurs trouvent des difficultés face à la pauvreté du SCF (absence, manque de détail et de clarté, technicité élevée de certaines normes comptables, etc.), la divergence entre les référentiels comptable et fiscal et l'inachèvement du projet de mise en place du référentiel d'audit. Des projets de lois révisant et complétant les référentiels existants et des programmes de formation poussés pour les professionnels sont donc vivement recommandés afin de remédier à ces problèmes.

Ils indiquent également que les clients, par ses comportements, engendrent plus de comportements de réduction de qualité de l'audit. Bien que les textes régissant la pratique du commissariat aux comptes font de l'audité un fournisseur de l'information inoffensif, le terrain prouve qu'il peut faire obstacle à la mission d'audit. Cela permet de conclure que l'auditeur n'est pas le seul à garantir la bonne conduite de la mission d'audit. L'audité doit se montrer également coopératif.

Limites

Cette recherche souligne des limites qui sont pour l'essentiel d'ordre méthodologique. Puisqu'elle utilise une méthode d'échantillonnage non probabiliste à savoir la méthode d'échantillonnage de convenance, elle est confrontée à un problème de représentativité de l'échantillon ce qui empêche la généralisation des résultats obtenus.

Rajoutons à cela, la taille relativement faible de l'échantillon obtenu qui n'a pas permis de valider certaines relations du modèle conceptuel. En effet, le questionnaire a ciblé des professionnels surchargés de travail ce qui a engendré un faible taux de réponse. De plus, les conditions sanitaires causées par le Corona Virus ont limité les déplacements pour une remise du questionnaire de main en main.

De plus, la longueur du questionnaire a représenté, lors de sa conception, un dilemme. Un questionnaire long réduit le taux de réponse surtout lorsque la population ciblée est constituée de professionnels surchargés de travail. Pour cela, nous avons essayé de mettre toutes les chances à notre côté pour que les auditeurs répondent à notre questionnaire malgré que ceci a empêché d'intégrer d'autres variables jugées pertinentes pour la présente étude.

Enfin, suite à la nature non probabiliste de l'échantillon, la nature non normale des données et la taille faible des sous-échantillons obtenus à partir des critères démographiques, nous n'avons pas pu mener d'autres analyses supplémentaires telles qu'une analyse comparative des phénomènes étudiés à la lumière des critères démographiques.

Avenues de recherche

Les limites antérieurement évoquées peuvent constituer des pistes de recherche qui méritent d'être explorées. Une étude de recherche similaire appliquant une méthode d'échantillonnage aléatoire avec un échantillon plus large est vivement recommandée.

De plus, nous proposons de conduire une étude de recherche qualitative afin de comprendre en profondeur les motivations et les intentions comportementales des auditeurs susceptibles d'altérer la qualité de la certification des comptes dans le contexte algérien.

Des efforts de recherche futures devraient mettre l'accent sur d'autres facteurs institutionnels pouvant entraîner des comportements dysfonctionnels chez les auditeurs tels que la culture éthique, les systèmes d'évaluation de la performance, les systèmes de récompense et de sanction, les systèmes de revue de la qualité placés aux niveaux des cabinets de commissariat aux comptes et de la commission de contrôle de qualité du Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Enfin, il nous semble très intéressant si le programme de recherche du CNC sur la qualité du commissariat aux comptes s'intéresse à la thématique des comportements dysfonctionnels des auditeurs. Comparée à un chercheur, cette institution peut réaliser une étude pareille dans les meilleures conditions.

REFERENCES

Ouvrages

- Barlet, J. L., Torio-Valentin, I. et Mere. P. (2017). *Mémento audit et commissariat aux comptes 2018/2019*. Levallois-Perret, France : Edition Francis Lefebvre.
- Benoit, P. (2017). *Audit et contrôle interne : De la conformité au jugement*. Caen, France : EMS édition.
- Charreire Petit, I. et Huault, S. (2017). *Les grands auteurs en management (Ed. 3)*. France : EMS Editions.
- Desreumaux, A. (2015). *Théorie des organisations (Ed. 3)*. France : EMS Editions.
- Gavard-Perret, M. L., Gotteland, D., Haon, C et Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Paris, France : Pearson Education France.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M. et Sarstedt, M. (2017). *A primer on Partial Least Squares Structural Equation Model (PLS-SEM) (2nd Ed)*. Thousand Oaks : Sage.
- Hardy, C. et Maguire, S. (2008). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. London: Sage. Récupéré de [https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=GAfGDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA261&dq=Hardy,+C.,+%26+Maguire,+S.+\(2008\).+Institutional+entrepreneurship.+The+Sage+Handbook+of+Organizational+Institutionalism,+198%E2%80%93217.&ots=-bAOXpe0Dy&sig=Gtqznc-a2S3iD69gKmpIBpYnVp0&redir_esc=y#v=onepage&q=Hardy%2C%20.%2C%20%26%20Maguire%2C%20S.%20\(2008\).%20Institutional%20entrepreneurship.%20The%20Sage%20Handbook%20of%20Organizational%20Institutionalism%2C%20198%E2%80%93217.&f=false](https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=GAfGDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA261&dq=Hardy,+C.,+%26+Maguire,+S.+(2008).+Institutional+entrepreneurship.+The+Sage+Handbook+of+Organizational+Institutionalism,+198%E2%80%93217.&ots=-bAOXpe0Dy&sig=Gtqznc-a2S3iD69gKmpIBpYnVp0&redir_esc=y#v=onepage&q=Hardy%2C%20.%2C%20%26%20Maguire%2C%20S.%20(2008).%20Institutional%20entrepreneurship.%20The%20Sage%20Handbook%20of%20Organizational%20Institutionalism%2C%20198%E2%80%93217.&f=false)
- IAASB International Auditing and Assurance Standard Board (2018a). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (volume I)*. Récupéré de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2018b). *Supplement to the handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (Volume III)*. Récupéré de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-3.pdf>

REFERENCES

- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2019). Audit d'entités peu complexes : Analyse des solutions possibles aux difficultés d'application des normes ISA. Récupéré de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Audit-of-Less-Complex-Entities-IAASBs-Discussion-Paper-IFAC-FR.pdf>
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. Récupéré de <http://conaa.imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/10/Audit-Quality-Feedback-Statement.pdf>
- Keller, V., Paugam, S. et Astolfi, P. (2017). *Tout le DSCG 4 – Comptabilité et audit*. Paris, France : Foucher
- Kesimli, I. (2019). *External auditing and quality*. Edirne, Turkey: Kiymet Tunca Caliyurt. <https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9>
- Landrieux-Kartochian, S. (2018). *Théorie des organisations : Une vision synthétique, vivante et critique des principales théories des organisations* (Ed 4). France : Gualino.
- Laroche, H. et Nioche, J-P. (1998). *Repenser la stratégie : Fondements et perspectives*. Paris, France : Vuibert.
- Laurier, C. (2017). *Manager avec l'analyse transactionnelle : Osez votre style managérial*. Paris, France : Dunod.
- Lejeune, G. et Emmerich, J. P. (2007). *Audit et commissariat aux comptes*. Paris, France : Gualino.
- Mahoney, J. et Thelen, K. (2010). Explaining Institutional Change: Ambiguity, Agency, and power. United Kingdom: Cambridge University Press. Récupéré de https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5894486/mod_resource/content/1/Mahoney%20e%20Thelen-Explaining%20Institutional%20Change_%20Ambiguity%2C%20Agency%2C%20and%20Power-Cambridge%20University%20Press%20%282009%29.pdf
- Michel, J. et Michel, J. (2015). *L'audit, une même démarche intelligente pour tous*. Cormelles le Royale, France : EMS Editions, 2015.
- Mikol, A. (1999). *Les audits financiers : Comprendre les mécanismes du contrôle légal*. Paris cedex, France : Edition d'Organisation.
- Mikol, A. (2014). *Audit et commissariat aux comptes (12^e éd.)*. Edition e-theque.
- Obert, R., Mairesse, M. P. et Desenfans, A. (2018). *DSCG 4 - Comptabilité et audit 2019*. Paris, France : Dunod.

REFERENCES

- Plane, J-M. (2017). *Théorie des organisations* (Ed. 5). Paris, France : Dunod.
- Sadi, N. E. et Mazouz, A. (1993). *La pratique du commissariat aux comptes en Algérie tome I*. Algérie : Société Nationale de Comptabilité.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities* (4ème édition). Thousand Oaks, California: SAGE Publications.

Thèses de doctorat

- Barreda, M. (2018). *La création d'un « climat d'accountability » dans les hôpitaux publics français, entre légitimité(s) et influence(s) : une approche par la théorie néo-institutionnelle* (thèse de doctorat, Université de Montpellier, France). Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/tel-01974200/document>
- Ben Romdhan, R. (2015). *Les effets de la multiplicité des normes et des référentiels de bonnes pratiques : Le cas de la direction des systèmes d'information* (thèse de doctorat, Ecole doctorale Abbé Grégoire, Paris, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01283039>
- Ben Slimane, I. (2016). *L'impact de la réglementation sur la qualité et le coût de l'audit en Europe* (Thèse de doctorat, Ecole Doctorale en Sciences de Gestion Grenoble, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01517268>
- Chihi, H. (2014). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : Evaluation de la pertinence des spécificités règlementaires françaises* (thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594/document>
- Ebondo Wa Mandzila, E. (2004). *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise* (thèse de doctorat, Université Paris XII Val de Marine, France). Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/tel-01202572/document>
- Fela, A. (2016). *Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie* (Thèse de doctorat, Université d'Oran 2, Algérie). Récupéré de <https://ds.univ-oran2.dz:8443/bitstream/123456789/1549/1/th%C3%A8se%20commissariat%20aux%20comptes%20et%20gouvernance%20d%E2%80%99entreprise.pdf>
- 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

REFERENCES

- doctorat, Université Paris-Dauphine, France). Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/tel-01435636/document>
- Hassani, A. (2020). *Déterminants de l'intelligence compétitive et son rôle médiateur dans la relation entre la turbulence de l'environnement et la performance de l'innovation des PME* (Thèse de doctorat en administration (DBA), Université de Sherbrooke et Université du Québec à Trois-Rivières, Canada). Récupéré de https://savoirs.usherbrooke.ca/bitstream/handle/11143/17827/Hassani_Abdeslam_DB_A_2020.pdf?sequence=3&isAllowed=y
 - Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : Une approche par le contrat psychologique* (thèse de doctorat, Université des Sciences Sociales-Toulouse 1, France). Récupéré de http://www.e-rh.org/documents/these_herrbach.pdf
 - Ikuta, K. M. (2017). *Reducing underreporting by aggregated budgeted time* (thèse présentée dans le cadre de l'accomplissement partiel des exigences pour le diplôme de docteur en philosophie, Université de Washington, Etats-Unis). Récupéré de https://digital.lib.washington.edu/researchworks/bitstream/handle/1773/39971/Ikuta_washington_0250E_17155.pdf?sequence=1&isAllowed=y
 - Michel, S. (2016). *Une analyse Néo-institutionnelle du "Travail" pour assurer la pérennité de l'entreprise : Réponses spécifiques et ressources mobilisées par les grossistes en fruits et légumes 2016* (thèse de doctorat, Université Paris sciences et lettres, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01346540/Document>
 - Remmache, K. (2017). *Les préalables économiques et institutionnels des normes IAS-IFRS dans un pays en transition : Cas du SCF en Algérie* (thèse de doctorat non publiée) Ecole Supérieure de Commerce, Tipaza, Algérie.
 - Sulaiman, N. A. (2011). *Audit quality in practice: A study of perceptions of auditors, audit committee members and quality inspectors* (thèse de doctorat, University of Manchester, England). Récupéré de https://www.research.manchester.ac.uk/portal/files/54510755/FULL_TEXT.PDF
 - Suyanto, S. (2014). *Pressure on auditors and dysfunctional behavior as institutional work* (thèse de doctorat, Université de Dundee, Scotland, UK). Récupéré de https://discovery.dundee.ac.uk/ws/portalfiles/portal/6521914/SUYANTO_2014.pdf

REFERENCES

- Touron, P. (2006). *Douze cas d'adoption de normes comptables alternatives sur la période 1970-1995 : de la théorie de l'agence à la légitimité institutionnelle* (thèse de doctorat, HEC Paris, France). Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/tel-01175937>

Articles

- Abad, D., Sanchez-Ballesta, J. P. et Yagu, J. (2017). Audit opinions and information asymmetry in the stock market. *Accounting and Finance*, 57 (2), 565-595. <https://doi.org/10.1111/acfi.12175>
- Abdelnour, S., Hasselbladh, H. et Kallinikos, J. (2017). Agency and Institutions in Organization Studies. *Organization Studies*. 2017, 38 (12), 1775–1792 <https://doi.org/10.1177/0170840617708007>
- Ajao, O. S., Olamide, J. O. et Temitope, A. A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 3 (1), 32-40. Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/304115143_Evolution_and_Development_of_Auditing
- Al-Shbiel, S. O. (2016). An examination the factors influence on unethical behaviour among Jordanian external auditors: Job satisfaction as a mediator. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6 (3), 285-296. <http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v6-i3/2276>
- Analaoui, F. et Kakabadse, A. (1992). Unconventional practices at work: Insight and analysis through participant observation. *Journal of Managerial Psychology*, 7 (5), 2-31. <http://dx.doi.org/10.1108/02683949210013363>
- Andreas. (2016). Interaction between time budget pressure and professional commitment towards underreporting of time behavior. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 91-98. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.04.047>
- Appelbaum, S. H., Laconi, G. D., et Matousek, A. (2007). Positive and negative deviant workplace behaviors: Causes, impacts and solutions. *Corporate Governance International Journal of Business in Society*, 5(7), 586-598. <https://doi.org/10.1108/14720700710827176>
- Azouani, N. et Oualikene, A. (2013). Interdépendance et implications entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales. *Réformes économiques et intégration en économie mondiale*, 7 (14), 11-50. Récupéré de <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/7/14/47091>

REFERENCES

- Balasingam, S., Arumugam, D. et Sanatova. A. (2019). Auditors acceptance of dysfunctional behaviour in Kazakhstan. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 7 (5S), 134-140. Récupéré de <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v7i5s/ES2137017519.pdf>
- Battilana, J., Leca, B. et Boxenbaum, E. (2009). How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship', *The Academy of Management Annals*, 3 (1), 65-107. <https://doi.org/10.1080/19416520903053598>
- Beeks, W. A., Otley, D. et Ururuka, V. (2014). Factors influencing quality threatening behaviour in a big four accounting firm. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2462456>
- Ben Slimane, K. (2019). Théorie néo institutionnelle : Une perspective micro. Dans O. Germain, H. Rainelli-Weiss et L. Taskin (dir.), *Les grands courants en management stratégique* (p. 131-160). Caen, France : Editions EMS <https://doi.org/10.3917/ems.liar.2019.01.0131>
- Ben Slimane, K. et Leca, B. (2010). Le travail institutionnel : Origines théoriques, défis et perspectives. *Management et avenir*, 7 (37), 53-69. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-7-page-53.htm>
- Berthod O. (2016) Institutional Theory of Organizations. Dans *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (p. 3306-3310). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_63-1
- Boubir, D. (2016). Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base. *Revue el moudakik*, 6, 23-32. Récupéré de <https://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/10/revue-6-CNCC-pdf.pdf>
- Braun, R. L. (2000). The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (3), 243-259. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00044-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00044-6)
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm et Martensson, O. (2016). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management and Governance*, 1-20. <http://dx.doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>
- Buisson, M-L. (2005). La gestion de la légitimité organisationnelle : Un outil pour faire face à la complexification de l'environnement ? *Management et Avenir*, 4 (6), 147-164.

REFERENCES

- Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2005-4-page-147.htm>
- Campoy, E. et Neveu, V. (2003). Le rôle de la confiance organisationnelle dans la réduction des risques sociaux : Le cas des comportements déviants. *Vie et sciences de l'entreprise*, 3 (172), pp. 80-100. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-vie-et-sciences-de-l-entreprise-2006-3-page-80.htm>
 - Canning, M. et Brendan O'Dwyer, B. (2013). The dynamics of a regulatory space realignment: Strategic responses in a local context. *Accounting, Organizations and Society*, 38 (3), 169–194. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.01.002>
 - Casta, J. F. et Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : De la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité Contrôle Audit*, 5 (3), 107-121. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-1999-3-page-107.htm>
 - Chan, D. K. (1999). Low-Balling and efficiency in a two period specialization period model of auditing competition. *Contemporary Accounting Research*, 6 (4), 604-642. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.1999.tb00598.x>
 - Chang, Y-S., Chiang, C-Y., Liu, L-L. S., et Xie, X. L. (2019). Audit partner independence and business affiliation: Evidence from Taiwan. *Advances in Accounting*, 46, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.100428>
 - Charreaux, G. (1996). Vers une théorie du gouvernement des entreprises. Centre de Recherches En Gestion des Organisations (CREGO). Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/4799182_Vers_une_theorie_du_gouvernement_des_entreprises
 - Charreaux, G. (2002). Quelle théorie pour la gouvernance? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive. Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/4798776_Quelle_theorie_pour_la_gouvernance_De_la_gouvernance_actionnariale_a_la_gouvernance_cognitive
 - Charreaux, G. (2004). Les théories de la gouvernance : De la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. FARGO (Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations). Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/4875284_Les_theories_de_la_gouvernance_et_la_gouvernance_des_entreprises_a_la_gouvernance_des_systemes_nationaux
 - Charue-Duboc, F. et Raulet-Croset, N. (2014). Confrontation de logiques institutionnelles et dynamique des routines organisationnelles. *Revue française de*

REFERENCES

- gestion*, 3 (240), 29-44. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2014-3-page-29.htm>
- Chatelin, C. et El Kaddouri, H. (2017). La mise en place de l’audit légal dans les universités : Quelles(s) légitimité(s) ? *Gestion et management public*, 6 (2), 37-66. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-management-public-2017-4-page-37.htm>
 - Chen, S., Li, Z. et Chi, W. (2016). Client importance and audit quality: Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25 (5), 624-638. <http://dx.doi.org/10.1080/16081625.2016.1268061>
 - Cheurfa, D. et Ben Belhacem, S. (2016). Le droit comptable et la normalisation comptable en Algérie : qui fait quoi ? *Journal of Industrial Economics*, 11, 27-48. Récupéré de <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/83/6/2/19662>
 - Chi, W., Jr, E. B. D. et Lisic, L. L. (2012). Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (3), 320–336. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.009>
 - Chung, H., et Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78 (4), 931–595. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.4.931>
 - Chymis, A. Nikolaou, I. E. et Evangelinos, K. (2013). Environmental information, asymmetric information and financial markets: A game-theoretic approach. *Environmental Modeling and Assessment*, 18 (6), 615-628. <https://doi.org.eres.qnl.qa/10.1007/s10666-013-9371-5>
 - Claude, M. (2003). L’approche néo-institutionnelle : Des concepts, une méthode, des résultats. Dans *Cahiers d’économie politique* (p. 103-118). Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-cahiers-d-economie-politique-1-2003-1-page-103.htm?contenu=article>
 - Cohen, J., Krishnamoorthy, G. et Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality, *Journal of Accounting Literature*, 23 (1), 87-152. Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/228308007_The_Corporate_Governance_Mosaic_and_Financial_Reporting_Quality

REFERENCES

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. et Woodliff, D. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27 (1), 127-149. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.127>
- Coram, P., Ng, J. et Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13 (1), 38-44. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2003.tb00218.x>
- Craswell, A., Stokes, D. J. et Laughton, J. (2002). Auditor Independence and Fee Dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33 (2), 253–275. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(02\)00044-7](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(02)00044-7)
- Dacin, M. T. et Dacin, P. A. (2008). Traditions as Institutionalized Practice: Implications for de-Institutionalization. Dans *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (p. 327-351). Los Angeles, California: Sage Publ. ISBN 978-1-4129-3123-6.
- De Schrijver, A., Delbeke, A., Maesschalck, J. et Pleysier, S. (2010). Fairness perceptions and organizational misbehavior: An empirical study. *The American Review of Public Administration*, 40 (6), 691-703. <https://doi.org/10.1177/0275074010363742>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Deflix, C. et Dietrich, A. (2007). Outils modèles de la gestion des compétences en France : Bilan et Défis pour les années 2000. Cahier de Recherche du CERAG n° 2007-17. Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/278747168_Outils_modeles_de_la_gestion_des_compences_en_France_Bilan_et_Defis_pour_les_annees_2000
- Deis, D. R. Jr. et Giroux, G. (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 15 (1), 55-76. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(95\)00041-0](https://doi.org/10.1016/0278-4254(95)00041-0)
- Depret, M. H. et Hamdouch, A. (2005). Gouvernement d'entreprise et performance. Dans A. Finet (dir.), *Gouvernement d'entreprise* (p. 39-79). Bruxelles, Belgique : De Boeck. <https://doi.org/10.3917/dbu.finet.2005.01.0039>
- DiMaggio et Powell (1991) The New Institutionalism. Dans *Organizational Analysis* (p. 486). Chicago: University of Chicago Press. Récupéré de https://woodypowell.com/wpcontent/uploads/2012/03/5_dimaggioandpowell_intro.pdf

REFERENCES

- DiMaggio, P. J. et Powell, W. W. (1983) The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160. Récupéré de <http://www.jstor.org/stable/2095101>
- Djekidel, Y. (2018). Le commissariat aux comptes : Missions d'intérêt général. *DIRASSAT Journal*, 15 (2). Récupéré de <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/55421>
- Djouimaa, A. (2014). Historique du commissariat aux comptes en Algérie. *Revue l'auditeur*, 2, 13-15. Récupéré de <https://www.cn-cncc.dz/images/REVUEN2.pdf>
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J. et O'Bryan, D. (2003). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effect of locus of control, organizational behavior, and position. *Journal of Applied Business Research*, 19 (1), 95-108. <https://doi.org/10.19030/jabr.v19i1.2151>
- Emirbayer, M. et Ann Mische, A. (1998). What is agency? *The American Journal of Sociology*, 103 (4), 962-1023. Récupéré de <http://links.jstor.org/sici?sici=00029602%28199801%29103%3A4%3C962%3AWIA%3E2.0.CO%3B2-7>
- Fela, A. (2019). Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes : Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie. *Revue algérienne d'économie de gestion*, 12 (2), 52-68. Récupéré de <https://www.asjp.cerist.dz/revues/154>
- Felix, J. W. L., Gramling, A. A. et Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39 (3), 513-534. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.284197>
- Felix, J. W. L., Gramling, A. A. et Maletta, M. J. (2005). The influence of non-audit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, 22 (1), 31-53. <https://doi.org/10.1506/JN7X-B51L-V45W-4U7R>
- Garcia, R. (1986). La théorie économique de l'information : Exposé synthétique de la littérature. *L'Actualité économique*, 62 (1), 88–109. <https://doi.org/10.7202/601361ar>
- Garud, R., Hardy, C. et Maguire, S. (2007). Institutional entrepreneurship as embedded agency: An introduction to the special issue. *Organization Studies*, 28 (7), 957-969. <https://doi.org/10.1177/0170840607078958>

REFERENCES

- Gholipour, A., Saeidinejad, M. et Zehtabi, M. (2009). The explanation of anti-citizenship behaviors in the workplaces. *International Business Research*, 2 (4), 76-86. <http://doi.org/10.5539/ibr.v2n4p76>
- Goal, M. B. L., Ghozali, I. et Fuad. (2017). Time budget pressure, locus of control and reduced audit quality behavior. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*, 8 (12), 268-277. Récupéré de <http://http://www.iaeme.com/ijciyet/issues.asp?JType=IJCIET&VType=8&IType=12>
- Greenwood, A. et Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21 (4), 1022-1054. <https://doi.org/10.2307/259163>
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F. , Micelotta, E. R. et Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses, *The Academy of Management Annals*, 5 (1), 317-371. <https://doi.org/10.1080/19416520.2011.590299>
- Greenwood, R., Suddaby, R. et Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*, 45 (1), 58-80. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/256843724>
- Gundry, L. C. et Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors's personamity type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19 (2), 125-152. <https://doi.org/10.1108/01140580710819898>
- Haddouche, K. (2014). Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes. *Revue l'Auditeur*, 2, 16-18. Récupéré de <https://www.cn-cncc.dz/images/REVUEN2.pdf>
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., et Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31 (1), 2-24. Récupéré de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EBR-11-2018-0203/full/html>
- Hattab, A. (2014). L'audit légal en France. *Revue el moudakik*, 2, 19-21. Récupéré de <https://www.cn-cncc.dz/images/REVUEN2.pdf>
- Hay, D. C., Knechel, W. R. et Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1), 141-191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>

REFERENCES

- Herda, D. N. et Martin, K. A. (2016). The effect of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10 (2), A14-A27. <https://doi.org/10.2308/ciia-51479>
- Herrbach, O. (2005). The art of compromise? The individual and organizational legitimacy of “irregular auditing”. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 18 (3), 390-409. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510600756>
- Hollinger, R. et Clark, J. (1982). Employee deviance: A response to the perceived quality of the work experience. *Work and Occupations*, 9 (1), 97-114.
- Hope, O. K., et Langli, J. C. (2010). Auditor independence in a private firm and low litigation risk setting. *The Accounting Review*, 85 (2), 573–605. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.2.573>
- Hossain, S., Monroe, G. S., Wilson, M., et Jubb, C. (2016). The effect of networked clients' economic importance on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35 (4), 79–103. <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-51451>
- Hua, S., Liu, Z., Sun, X. C. et Yu, J. (2016). Auditor bargaining power and audit fee lowballing. *Advances in Business Research*, 7, 81-89. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/322152622>
- Hunt, A. K., et Lulseged, A. (2007). Client importance and non-big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (2), 212–248. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.02.001>
- Hyatt, T. A. et Taylor, M. H. (2012). The effect of time budget pressure and intentionality on audit supervisors' response to audit staff false sign-off. *International Journal of Auditing*, 17 (1), 1-16. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00456.x>
- Jensen, M. C. et Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360. Récupéré de <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/0304405X7690026X?token=51E204E5F8A59B6AE3611B2DCF2F7A2CF42B67E40C081C8AFC799E15FAB3A5592FF22948A09DF57082EFBFC8F2D7E6EC>
- Kelley, T., Margheim, L. et Pattison, D. (1999). Survey on the differential effects of time deadline pressure versus time budget pressure on auditor behavior. *The Journal of Applied Business Research*, 15 (4), 117-128. <https://doi.org/10.19030/jabr.v15i4.5666>

REFERENCES

- Khan, S., Panatik, S. A. B. et Saat, M. B. (2015). Dysfunctional audit behaviors: An exploratory study in Pakistan. *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, 9 (9), 778-785. <http://dx.doi.org/10.19026/rjaset.9.2624>
- Khodamoradi, E. et Hajiha, Z. (2016). Relation of audit time budget pressure, audit quality and underreporting of time. *Ijaber*, 14 (10), 6479-6495. https://www.researchgate.net/publication/308583239_Relation_of_audit_time_budget_pressure_audit_quality_and_underreporting_of_time
- Kraatz, M. S. et Block, E. S. (2008). Organizational implications of institutional pluralism Forthcoming. Dans *The Handbook of Organizational Institutionalism*. Sage Publications Ltd. <https://dx.doi.org/10.4135/9781849200387.n10>
- Krogstad, J. L. (1977). Toward a methodology for auditing. *Transactions of the Nebraska Academy of Sciences and Affiliated Societies*, 7, 177-180. Récupéré de <https://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1460&context=tnas>
- Lawrence, T. B. et Duddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. Dans *Sage Handbook of Organizational Studies, 2nd Edition* (p. 215-254). London: Sage. <https://www.researchgate.net/publication/242437344>
- Leca, B. (2006). Pas seulement des « lemmings ». Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique. *Finance contrôle stratégie*, 9 (4), 67-86. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/4875156>
- Lee, K., Ashton, M. C. et Shin, K-H. (2005). Personality correlates of workplace anti-social behavior. *Applied Psychology: An International Review*, 54 (1), 81-98. <https://doi.org/10.1111/j.1464-0597.2005.00197.x>
- Lee, T. H, Azham, M. A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4 (12). Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/304115143_Evolution_and_Development_of_Auditing
- Maher, A. et Youssef, P. (2016). Role of leaders in managing employees' dysfunctional behavior at workplace. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 10 (3), 992-997. <https://doi.org/10.5281/zenodo.1124065>
- Maher, M. W., Tiessen, P., Colson, R. et Broman, A. J. (1992). Competition and audit fee. *The Accounting Review*, 67 (1), 199-211. Récupéré de <http://www.jstor.org/stable/248028>

REFERENCES

- Manita, R. (2008). La qualité de l’audit externe : Proposition d’une grille d’évaluation axée sur le processus d’audit. *Management*, 2 (11), 191-210. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-management-2008-2-page-191.htm>
- Marcus, B. et Schuler, H. (2004). Antecedents of counterproductive behavior at work: A general perspective. *Journal of Applied Psychology*, 89(4), 647-660. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.89.4.647>
- Mark C. Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 20 (3), 571-610. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Martinko, M. J., Gundlach, M. J. et Douglas, S. C. (2002). Toward an integrative theory of counterproductive workplace behavior: A causal reasoning perspective. *International Journal of Selection and Assessment*, 10 (1/2), 36-50. <https://doi.org/10.1111/1468-2389.00192>
- Mayer, D. M., Kuenzi, M. et Greenbaum, R. L. (2010). Examining the link between ethical leadership and employee misconduct: The mediated role of ethical climate. *Journal of Business Ethics*, 95 (1), 7-16. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0794-0>
- McNamara, S. M. et Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7 (1). Récupéré de https://www.researchgate.net/publication/228676412_Time_budget_pressure_and_auditor_dysfunctional_behaviour_within_an_occupational_stress_model/citations
- Michailesco, C. (2009). Qualité de l’information comptable. Dans *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica* (p. 1023-1033). <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00540571>
- Noel Lemaitre, C. et Krohmer, C. (2009). L’éthique est-elle (vraiment) un ingrédient clef des auditeurs légaux ? Une approche par l’évaluation des compétences dans les big four. Récupéré de <https://www.agrh.fr/assets/actes/2009noel-krohmer090.pdf>
- Nor, M. N. M., Smith, M., Ismail, Z. et Taha, R. (2017). The effect of time budget pressure on auditors’ behavior. *Advanced Science Letters*, 23 (1), 356-360. <https://doi.org/10.1166/asl.2017.7185>
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, 16 (1), 145-179. <http://www.jstor.org/stable/258610>

REFERENCES

- Orr, R. J. et Scott, W. R. (2008). Institutional exceptions on global projects: a process model. *Journal of International Business Studies*, 39 (4), 1–27
<https://www.researchgate.net/publication/5223354>
- Otley, D. T. et Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (5), 405-420. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00003-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00003-R)
- Otley, D. T. et Pierce, B. J. (1996a). Auditor time budget pressure: Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9 (1), 31-58.
<http://dx.doi.org/10.1108/09513579610109969>
- Peytcheva, M. et Gillett, P. R. (2012). Auditor perceptions of prior involvement and reputation threats as antecedents of quality threatening audit behavior. *Managerial Auditing Journal*, 27 (9), 796-820. <https://doi.org/10.1108/02686901211263058>
- Pierce, B. et Sweeney, B. (2004). Cost-Quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13 (3), 415-441.
<http://dx.doi.org/10.1080/0963818042000216794>
- Pierce, B. et Sweeney, B. (2006). Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms. *International Journal of Auditing*, 10 (1), 19-39.
<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00289.x>
- Pierce, B., et Sweeney, B., (2005). Management Control in Audit firms: Partners' perspectives. *Management Accounting Research*, 16 (3), 340-370.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.06.008>
- Piot. C. (2008). Les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France. *Comptabilité - contrôle - audit*, 14 (2), 43-73. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2008-2-page-43.htm>
- Pochet, C. (2015). Efficience ou légitimité : Les leviers de la dynamique institutionnelle en matière de régulation de l'audit légal en France et aux Etats-Unis. Récupéré de https://www.academia.edu/4667674/Efficience_ou_l%C3%A9gitimit%C3%A9_les_le_viers_de_la_dynamique_institutionnelle_en_mati%C3%A8re_de_r%C3%A9gulation_de_laudit_l%C3%A9gal_en_France_et_aux_Etats-Unis
- Pong, C. M. et Whittington, G. (1994). The determinants of audit fees: Some empirical models. *Journal of Business Finance and Accounting*, 21 (8), 1071-1095.
<https://doi.org/10.1111/jbfa.1994.21.issue-8>

REFERENCES

- Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion*, 29 (147), 105-117. <https://doi.org/10.3166/rfg.147.105-117>
- Purnamasari, P. (2019). Does moral evaluation mediate the relationship between cognitive moral development and reduced audit quality behavior. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, 13 (3), 203-210. <https://doi.org/10.24052/JBRMR/V13IS03/ART-18>
- Radjah, T. (2019). Séminaire du 21 Janvier 2019 sur l'évaluation et la révision du Système Comptable Financier. *Revue el mouhassib*, 4, 13-15. Récupéré de <https://www.onca.dz/articles/files/file-6PJhNYPy321W73Xnn9tq.pdf>
- Raelin, J. A. (1994). Three scales of professional deviance within organizations. *Journal of Organizational Behavior*, 15 (6), 483-501. <https://doi.org/10.1002/job.4030150602>
- Ramzy, O., El Bedawy, R. et Maher, A. (2018). Dysfunctional behavior at the workplace and its impact on employees' job performance. *International Journal of Business Administration*, 9 (4), 224-233. <https://doi.org/10.5430/ijba.v9n4p224>
- Reynolds, J. K., et Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30 (3), 375–400. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00010-6](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00010-6)
- Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques. *Revue française de gestion*, 6 (147), 119-131. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2003-6-page-119.htm>
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review*, 15 (2), 153-179. <https://doi.org/10.1080/09638180500104832>
- Richard, C. et 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 et audit*, 8 (1), 151-174. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2002-1-page-151.htm>
- Robinson, S. L. et Bennett, R. J. (1995). A typology of workplace deviance behaviors: A multidimensional scaling study. *Academy of Management Journal* 38 (2), 555-573. <http://dx.doi.org/10.2307/256693>
- Rocheblave, A. M. (1963). La notion de rôle : quelques problèmes conceptuels. *Revue française de sociologie*, 4 (3), 300-306. <https://doi.org/10.2307/3319446>

REFERENCES

- Rosa, H. et Suhernita. (2018). Moral intensity and dysfunctional audit behavior: Evidence from Indonesian public sector audit. *Journal of Islamic, Economics and Development*, 3 (14), 27-36. <http://www.jised.com/PDF/JISED-2018-14-12-03.pdf>
- Sari, R., Tenriwaru et Mokodongan, A. P. (2016). Effect of time budget pressure and locus of control auditor dysfunctional behaviors (survey on legislative auditor BPKP Gorontalo Province). *Journal of Education and Vocational Research*, 7 (1), 6-13. <https://doi.org/10.22610/jevr.v7i1.1216>
- Scott, W. R. (2003). Institutional carriers: Reviewing modes of transporting ideas over time and space and considering their consequences. *Industrial and Corporate Change*, 12 (4), 879-894. <https://doi.org/10.1093/icc/12.4.879>
- Scott, W. R. (2005). Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program. Dans *Great Minds in Management: The Process of Theory Development* (p. 460-484). Oxford UK: Oxford University Press. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/265348080>
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: The maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37 (5), 427–442. <https://doi.org/10.1007/s11186-008-9067-z>
- Scott, W. R. (2010). Reflections: The past and future of research on institutions and institutional change. *Journal of Change Management*, 10 (1), 5-21. <http://dx.doi.org/10.1080/14697010903549408>
- Shapeero, M, Koh, H. C. et Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6/7), 478-489. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900310482623>
- Sirois, L. P., Marmousez, S. et Simunic, D. A. (2016). Proposition d’une nouvelle approche de la relation entre la taille de l’auditeur et la qualité de l’audit : L’importance de la technologie d’audit. *Comptabilité - contrôle - audit*, 22 (3), 111-144. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2016-3-page-111.htm>
- Spector, P. E., Fox, S., Penney, L. M., Bruursema, K., Goh, A. et Kessler, S. (2006). The dimensionality of counterproductivity: Are all counterproductive behaviors created equal? *Journal of Vocational Behavior*, 68 (3), 446-460. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2005.10.005>
- Suhayati, E. (2012). The influence of audit fee, audit time budget pressure and public accountant attitude on the public accountant dysfunctional behavior and its implication on audit quality survey on small scale public accounting firms in Java. *Journal of Global*

REFERENCES

- Management*, 4 (1), 1-24. Récupéré de <https://ideas.repec.org/a/grg/03mngt/v4y2012i1p1-24.html>
- Sulistiyo, H., Darsono, D. et Subchan, S. (2018). An empirical study on the role of auditor independence in reducing dysfunctional audit behavior of public accountants in Indonesia. *Quality - Access to Success*, 19 (167), pp. 93-97. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/329671298>
 - Svanberg, J et Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
 - Svanstrom, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behavior: Evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20 (1), 42-51. <http://dx.doi.org/10.1111/ijau.12054>
 - Sweeney, B. et Pierce, B. (2011). Audit team defense mechanisms: Auditee influence. *Accounting and Business Research*, 41 (4), 333-356. <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2011.559575>
 - Thornton, P.H., Jones, C. et Kury, K. (2005). Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing. Dans *Transformation in Cultural Industries* (p. 125-170), Bingley: Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S0733-558X\(05\)23004-5](https://doi.org/10.1016/S0733-558X(05)23004-5)
 - Tjan, J. S., Sukoharsono, E. G., Rahman, A. F. et Subekti, I. (2019). An analysis of the factors which influence dysfunctional auditor behavior. *Problems and Perspectives in Management*, 17 (1), 257-267. [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.17\(1\).2019.22](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.17(1).2019.22)
 - Tort, E. (2012). La complexité comptable à l'épreuve des faits. *Gestion 2000*, 29 (5), 45-57. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-gestion-2000-2012-5-page-45.htm>
 - Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R. et Diyanti, V. (2017). Pressure, dysfunctional behavior, fraud detection and role of information technology in the audit process. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11 (4), 102-115. <http://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.8>
 - Vardi, Y. et Wiener, Y. (1996). Misbehavior in organizations: A motivational framework. *Organization science*, 7 (2), 151-165. <http://dx.doi.org/10.1287/orsc.7.2.151>

REFERENCES

- Varici, I. (2013). The relationship between information asymmetry and the quality of audit: An empirical study in Istanbul Stock Exchange. *International Business Research*, 6 (10). <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v6n10p132>
- Meyer, J. W. et Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83 (2), 340-363. [http://www.iot.ntnu.no/innovation/norsi-pims-courses/harrison/Meyer%20&%20Rowan%20\(1977\).PDF](http://www.iot.ntnu.no/innovation/norsi-pims-courses/harrison/Meyer%20&%20Rowan%20(1977).PDF)
- Walker, K., Schlosser, F. and Deephouse, D. (2014). Organizational ingenuity and the paradox of embedded agency: The case of the embryonic Ontario solar energy industry. *Organization Studies*. <https://scholar.uwindsor.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1072&context=odettepub>
- Wamba, L. D. et Tagne, A. G. 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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.rgo.2014.09.002>
- Weitz, E., Vardi, Y. et Setter, O. (2012). Spirituality and organizational misbehavior. *Journal of Management, Spirituality and Management*, 9 (3), 255-281. <http://dx.doi.org/10.1080/14766086.2012.730782>
- Willett, C. et Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28 (2), 101-120. <https://doi.org/10.1006/bare.1996.0009>
- Wirtz, P. (2006). Compétences, conflits et création de valeur : Vers une approche intégrée de la gouvernance. *Finance Contrôle Stratégie, Association FCS*, 9 (2), 187-201. Récupéré sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00464649/document>
- Yousefi, M., Shomami, M. A. et Gharagoozloo, S. (2012). The production misbehavior of university’s staff. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 4 (1), 532-542. Récupéré de <https://journal-archieves18.webs.com/532-542.pdf>
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C. et Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: Empirical evidence on auditors’ behaviour on Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21 (3), 209-226. <http://dx.doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>
- Zaatri, M. (2016). L’indépendance de l’auditeur est-elle en danger ? Peut-on réellement parler de l’indépendance de l’auditeur ? Récupéré du site de la Chambre Nationale des

REFERENCES

- Commissaires aux Comptes (CNCC) : <https://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/08/A-ZAATRI-ind%c3%a9pendance-de-l-auditeur-V2.pdf>
- Zakaria, N. B., Yahya, N. et Salleh, K. (2013). Dysfunctional behavior among auditors: The application of occupational theory. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3 (9), 495-503. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/271589343>
 - Zhou, G. S. et Zhu, X. K. (2012). Client importance and auditor independence: The effect of the Asian financial crisis. *Australian Accounting Review*, 22 (4), 371-383. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00195.x>
- حسيني، ع. ا. ولوشان، و. (2019). لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية. دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، 8 (1)، 157 - 174. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/105194>
- سردوك، ف. ونصير (2017). إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر. معارف، 12، 199-181. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/92727>
- لشلاش، ع. وبوعلي، ه. (2017). لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري. مجلة البشائر الاقتصادية، 3 (1)، 171 - 189. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/21839>
- مهاوات، ل. مومن، ف. ا. وجرموني، ا. (2020). دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12 (3)، 95-109. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/112769>
- ### Communications
- Ben Saad, E. et Lesage, C. (2009, mai). *Perception de l'indépendance de l'auditeur : Analyse par la théorie d'attribution*. Communication présentée au Congrès La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460618/document>
 - Blanc, A. (2012, Juin). *Institutions, pouvoir et acteurs : Un modèle intégrateur*. Communication présentée à la XXIe CONFÉRENCE DE L'AIMS, Lille, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01494927>

REFERENCES

- Boitier, M. et Rivière, A. (2008, mai). *Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : Quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?* Communication présentée au Congrès La comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522382>
- Carassus, D. et Gardès, N. (2005, septembre). *Audit légal et gouvernance d'entreprise : Lecture théorique de leurs relations.* Communication présentée à la Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-03083172/document>
- Cerruti, F. et Richard, C. (2008, mai). *Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire.* Communication présentée au Congrès La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522438/document>
- Charpateau, O. (2011, mai). *Ethique et indépendance interne : Une nouvelle dimension de l'indépendance de l'auditeur légal.* Communication présentée au Congrès Comptabilités, économie et société, Montpellier, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00646835/document>
- Chekkar, R. et Zoukous, E-A. (2009, mai). *Comportement des audités dans le processus d'audit : Le cas du contrôle des associations par les financiers publics.* Communication présentée au Congrès La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460412/document>
- Chemangui, M. (2005, mai). *La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception.* Communication présentée au Congrès Comptabilité et connaissances, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581155/document>
- Chemingui, M. et Pigé, B. (2004, mai). *La qualité de l'audit : Analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés.* Communication présentée au Congrès Normes et Mondialisation, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00593012/document>
- Compernelle, T. (2010). *Les tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France.* Communication présentée au Congrès Journées d'Histoires de la Comptabilité

REFERENCES

- et du Management, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00465805>
- Compernelle. T. (2008, mai). *De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective : L'apport de la théorie systémique*. Communication présentée au Congrès La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522496/document>
 - David, A. (1999, Mai). *Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion*. Communication présentée à la VIIIème Conférence Internationale de l'AIMS, Châtenay Malabry, France. Récupéré de <https://basepub.dauphine.psl.eu/handle/123456789/3186>
 - Ebondo Wa Mandzila, E. (2006). *Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro-méditerranéenne : Une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe*. Communication présenté au Congrès Comptabilité, contrôle, audit et institutions, Tunisie. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548119/document>
 - Guénin-Paracini, H. (2011, mai). *Savoir transformer l'audité en un client : Un enjeu d'efficacité et de santé, une affaire de conception du métier*. Communication présentée au Congrès Comptabilités, économie et société, Montpellier, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00650446/document>
 - Hamadi, M. T., El Omari, T. et Wafa Khelif, W. (2015, mai). *Formes de complexité et interprétation des normes IAS-IFRS*. Communication présentée au 36ème Congrès de l'AFC intitulé Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, Toulouse, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01188757/document>
 - Hazgui, M., Manita, R. et Pochet, C. (2010, mai). *Les défaillances affectant la qualité de l'audit : Une étude qualitative sur le marché français*. Communication présentée au Congrès Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00479502/document>
 - Hentati-Klila, I. et Affes, H. (2013). *L'asymétrie des compétences éthiques des auditeurs tunisiens dans le contexte post-révolution : Une approche d'évaluation des compétences fondée sur la théorie du développement morale cognitif de Kohlberg (1969)*. Communication présentée au Congrès Comptabilité sans frontières...The French Connection, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00962396/document>

REFERENCES

- Herrbach, O. (1999, mai). *Qualité et réduction de qualité en audit financier : le comportement des collaborateurs de cabinets*. Communication présentée au 20^{ème} Congrès de l'AFC, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00587761/document>
- Hosbey, D. (2014). *Organizational misbehavior: A research about perceptions of managers and employees in banking sector*. Communication présentée à The 2014 WEI International Academic Conference Proceedings, Budapest, Hungary. Récupéré de <https://www.westeasinstitute.com/wp-content/uploads/2014/07/Deniz-Hosbay.pdf>
- Hossain, S. M. M. (2017, Mai). *Effect of goal congruence on employee dysfunctional behavior: A mediated moderation study*. Communication présentée à AAA Mid-Atlantic Region Meeting, Arizona, USA. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/316582525>
- Ifergan, P. et Bescos, P-L. (2010, mai). *Les facteurs objectifs de la complexité de la tâche en audit légal*. Communication présentée au 31^{ème} Congrès de l'AFC intitulé Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00477398>
- Khouatra, D. et Merhoum, M. E-H. (2017). *Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme : intérêt du cadre théorique de la tétra-normalisation*. Communication présentée au XV^{ème} Congrès international des coûts : Vers plus de pratiques de comptabilité citoyenne, de contrôle d'audit et de gestion des coûts, Institut International des coûts, Lyon, France. Récupéré de <https://intercostos.org/documentos/congreso-15/KHOUATRA-1.pdf>
- Khouatra, D. et Merhoum, M. E-M. (2018, mai). *Le Système Comptable Financier algérien entre les " Full IFRS" et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en œuvre par les entreprises*. Communication présentée au 39^{ème} Congrès de l'AFC intitulé Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01907786>
- Lahbari, H. (2009, mai). *La qualité de l'audit externe et la notion de significativité : Etude exploratoire*. Communication présentée au Congrès La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00459395/document>
- Manita, R. (2009, mai). *La qualité du processus d'audit : Une étude empirique sur le marché financier tunisien*. Communication présentée au Congrès La place de la

REFERENCES

- dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00455733/document>
- Manita, R. et Chemangui, M. (2007, mai). *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique*. Communication présentée au Congrès Comptabilité et environnement, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780/document>
 - Manita, R. et Pigé, B. (2006, mai). *La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit*. Communication présentée au Congrès Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548048/document>
 - Merhoum, M. E. H et Khouatra, D. (2017, Juin). *Elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme : Intérêt du cadre théorique de la tétra normalisation*. Communication présentée au 15^{ème} Congrès de l'Institut International des Coûts (IIC) et du 4^{ème} Congrès Transatlantique de comptabilité, audit, contrôle et gestion des coûts, Lyon, France. Récupéré de <http://intercostos.org/documentos/congreso-15/KHOUATRA-1.pdf>
 - Noel Lemaitre, C. et Krohmer, C. (2010, mai). *L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ? Une approche par l'évaluation des compétences dans les big four*. Communication présentée au Congrès Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00479507/document>
 - Oussii, A. A. et Boulila Taktak, N. (2015, avril). *L'impact de l'interaction entre le comité d'audit et l'audit interne sur délai de signature du rapport d'audit en Tunisie*. Communication présentée au Congrès de l'AFC, Toulouse, France. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/308765507>
 - Prat Dit Hauret, C. (2002, mai). *L'indépendance du commissaire aux comptes : Une analyse empirique basée sur des composantes psychologiques du comportement*. Communication présentée au Congrès Technologie et management de l'information : Enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584524/document>
 - Sakka, A. (2010, mai). *L'auditeur : Complice ou victime de l'audit ?* Communication présentée au Congrès La place de la dimension européenne dans la Comptabilité

REFERENCES

Contrôle Audit, Strasbourg, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460551/document>

- Sakka, A. et Manita, R. (2011, mai). *Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français*. Communication présentée au Congrès Comptabilités, économie et société, Montpellier, France. Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00650570/document>

Textes réglementaires

- Arrêté du 12 Janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes.
- Arrêté du 23 Juin 1975 relatif aux modalités d'application du Plan Comptable National.
- Arrêté du 24 Juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.
- Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.
- Arrêté du 26 Mars 2013 fixant les conditions d'espace, de commodités et d'équipements exigées pour un local professionnel de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé.
- Arrêté interministériel du 24 Mai 2012 désignant le centre d'examen et fixant les modalités pratiques de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert-comptable ainsi que la composition des jurys.
- Avis n° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances.
- Décision n° 02 du 04 Février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.
- Décision n° 150 du 11 Octobre 2016 portant Normes Algériennes d'Audit.
- Décision n° 165 du 14 Avril 2021 fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2021.
- Décision n° 23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d'Audit.

REFERENCES

- Décision n° 77 du 24 Septembre 2018 portant Normes Algériennes d’Audit.
- Décret 70-173 du 16 Novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales.
- Décret exécutif n° 07-364 du 28 novembre 2007 portant organisation de l’administration centrale du ministère des finances.
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 Mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007.
- Décret exécutif n° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.
- Décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission.
- Décret exécutif n° 11-24 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, l’organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.
- Décret exécutif n° 11-25 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l’ordre national des experts-comptables.
- Décret exécutif n° 11-26 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes.
- Décret exécutif n° 11-27 du 27 Janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l’organisation nationale des comptables agréés.
- Décret exécutif n° 11-28 du 27 Janvier 2011 fixant la composition et les attributions de la commission ad hoc chargée de l’organisation des élections des conseils nationaux de l’ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l’organisation nationale des comptables agréés.
- Décret exécutif n° 11-29 du 27 Janvier 2011 fixant le rang et les attributions des représentants du ministre chargé des finances au sein des conseils nationaux de l’ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l’organisation nationale des comptables agréés.
- Décret exécutif n° 11-30 du 27 Janvier 2011 fixant les conditions et modalités d’agrément pour l’exercice de la profession d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

REFERENCES

- Décret exécutif n° 11-31 du 27 Janvier 2011 relatif aux conditions et normes spécifiques des cabinets d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n° 11-32 du 27 Janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.
- Décret exécutif n° 11-393 du 24 Novembre 2011 fixant les conditions et modalités de déroulement du stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables.
- Décret exécutif n° 11-72 du 16 Février 2011 fixant les diplômes universitaires ouvrant droit au concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession de comptable.
- Décret exécutif n° 11-73 du 16 Février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes.
- Décret exécutif n° 11-74 du 16 Février 2011 fixant les conditions et les modalités d'organisation, à titre transitoire, de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert-comptable.
- Décret exécutif n° 12-288 du 21 Juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable.
- Décret exécutif n° 13-10 du 13 Janvier 2013 fixant le degré des fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rattachent.
- Décret exécutif n° 13-171 du 23 Avril 2013 modifiant et complétant le décret exécutif n° 11-74.
- Décret exécutif n° 96-136 du 15 Avril 1996 portant code de déontologie.
- Décret exécutif n° 96-318 du 25 Septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité.
- Décret exécutif n°96-431 du 30 Novembre 1996 relatifs aux modalités de désignation des commissaires aux comptes dans les établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherche et développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publics non autonomes.
- Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010 ayant comme objet la définition des modalités et procédures permettant le passage du Plan Comptable National (PCN) au Système Comptable Financier (SCF).

REFERENCES

- Loi 10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier.
- Loi n° 09-09 du 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010.
- Loi n° 12-06 du 12 Janvier 2012 relative aux associations.
- Loi n° 88-01 du 12 Janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.
- Loi n°62-157 du 31 décembre 1962 tendant à la reconduction, jusqu'à nouvel ordre, de la législation en vigueur au 31 Décembre 1962.
- Norme Algérienne d'Audit 500 : Eléments probants.
- Norme Algérienne d'Audit 700 : Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.
- Norme Internationale d'Audit (ISA) 530 : Sondages en audit.
- Norme Internationale d'Audit (ISA) 700 : Opinion et rapport sur des états financiers.
- Ordonnance n° 10-04 du 26 Août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance n° 03-11 du 26 Août 2003 relative à la monnaie et aux crédit.
- Ordonnance n° 66-156 du 8 Juin 1966 portant code pénal, modifiée et complétée.
- Ordonnance n° 69-107 du 31 Janvier 1969 portant loi de finances 1970.
- Ordonnance n° 71-82 du 29 Décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert-comptable.
- Ordonnance n° 75-35 du 29 Avril 1975 portant Plan Comptable National.
- Ordonnance n° 95-07 du 25 Janvier 1995 relative aux assurances, modifiée et complétée.
- Ordonnance n°75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce modifié et complété.
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 09-04 du 23 Juillet 2009 portant plan de comptes bancaires et règles comptables applicables aux banques et aux établissements financiers.
- Règlement de la Commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse n°2000-02 du 20 janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse.

Webographie

- Freelance.com : <https://fr.freelance.com/risques-juridiques-fournisseurs/dependance-economique/>
- Ministère du commerce et de la promotion des exportations : <https://www.commerce.gov.dz/abus-de-dependance-economique>
- Le journal des femmes : <https://sante-medecine.journaldesfemmes.fr/faq/41540-processus-cognitif-definition>
- Cognifit : <https://blog.cognifit.com/fr/processus-cognitifs-processus-mentaux/>

ANNEXES

1.1 Annexe 01 : Questionnaire

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce –ESC–

Chers auditeurs,

J'ai l'honneur de solliciter de votre bienveillance de bien vouloir participer à notre recherche. Ce questionnaire vise principalement à étudier les comportements des auditeurs légaux ainsi que leurs employés face aux pressions institutionnelles auxquelles ils sont contraints.

Il est à porter à votre connaissance que toutes les informations que vous allez nous fournir sont strictement confidentielles et ne seront utilisées qu'à des fins statistiques et scientifiques.

Questionnaire

Section 1 (Pression du délai/temps)

- * Un délai/temps correspond au délai d'achèvement de la mission d'audit.

Q1 : A quelle fréquence les délais de temps réservés aux missions sont-ils adéquats ?

- Jamais
- Rarement
- Parfois
- Souvent
- Très souvent

Q2 : La pression de travailler sur plusieurs missions simultanément est :

- Pas importante
- Peu importante
- Importante
- Assez importante
- Très importante

Q3 : La pression subie à cause des clients pour imposer des délais de remise du rapport d'audit est :

- Pas importante
- Peu importante
- Importante
- Assez importante
- Très importante

Section 2 (Pression du budget/temps)

- * Un budget/temps correspond à la quantité de temps alloué pour réaliser une mission d'audit.

Q4 : En générale, les budgets/temps alloués pour effectuer vos audits sont :

- Impossible à atteindre
- Très serrés pratiquement inaccessibles
- Atteignables avec un effort considérable
- Atteignables avec un effort raisonnable
- Très facile à atteindre

Q5 : A quelle fréquence respectez-vous vos budgets/temps ?

- Jamais
- Rarement
- Parfois
- Souvent
- Très souvent

Q6 : Si vous ne rajoutez pas des heures supplémentaires non déclarées, à quelle fréquence respectez-vous vos budgets/temps ?

- Jamais
- Rarement
- Parfois
- Souvent
- Très souvent

Section 3 (Les influences sur les budgets/temps)

Q7 : Dans quelle mesure chacun des éléments suivants influence-t-il les budgets/temps fixés pour vos audits ?

	Dans une très large mesure	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une mesure limitée	Pas du tout
Les budgets/temps réels de l'année précédente					
Le temps estimé pour terminer le programme d'audit					
Les honoraires versés par les clients					

Q8 : Dans quelle mesure influencez-vous la préparation des budgets/temps accordés à vos missions ?

- Dans une très large mesure
- Dans une large mesure
- Dans une certaine mesure
- Dans une mesure très limitée
- Pas du tout

Q9 : A quelle fréquence influencez-vous la préparation des budgets/temps accordés à vos missions ?

- Jamais
- Rarement
- Parfois
- Souvent
- Très souvent

Section 4 (Comportements des clients)

Q10 : A quelle fréquence les clients s’engagent-ils dans les comportements suivants ?

	Jamais	Rarement	Parfois	Souvent	Très souvent
Exiger des formalités de demande des documents longues et fastidieuses (solliciter l’autorisation du directeur comptable et financier avant la communication d’un document, etc.)					
S’arranger pour être moins disponible voire indisponible lors de la mission					
Tarder à transmettre les documents utiles à la mission de contrôle					
Remettre à l’auditeur des documents bruts en fonderie ou incomplets					
Présenter des explications obscures, incomplètes, inexactes et même fausses					
Mettre à disposition de l’auditeur des échantillons préparés à l’avance					
Exercer une pression sur l’auditeur pour réduire les procédures d’audit					
Argumenter d’une manière persuasive (pour ne pas constater une provision, etc.)					

Agir avec opiniâtreté en se montrant très attaché à son interprétation (pour ne pas constater une provision, etc.)					
Interférer dans le choix de l'équipe d'audit intervenante					
Adresser à l'auditeur des remarques déstabilisantes					
Culpabiliser l'auditeur à propos des conséquences de ses décisions sur l'entité					
Menacer l'auditeur de le faire révoquer ou de ne pas renouveler le mandat en cas de désaccord lors de la mission					

Section 5 (Importance économique du client)

Q11 : Veuillez indiquer à quel degré vous êtes d'accord avec les propositions suivantes :

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Ni en accord ni en désaccord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
La plupart de mes clients sont des entreprises de taille moyenne à grande					
Mon cabinet offre des services à la plupart de mes clients depuis de nombreuses années					
J'ai une relation étroite avec certains de mes clients					
Je me soucie vraiment du sort de mes clients					

La plupart de mes clients sont extrêmement importants pour le cabinet					
Le degré de satisfaction de mes clients en matière du service est très important pour moi					
J'ai des clients qui occupent plus de 40 % de mon temps de travail (taux d'occupation dans le volume horaire de travail de l'auditeur)					

Section 6 (Complexité des tâches)

Q12 : Qu'est-ce qui vous complique la tâche de vérification ?

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Ni en accord ni en désaccord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
La quantité importante des règles comptables, fiscales et juridiques à consulter lors de la mission					
L'absence de normes comptables pour quelques opérations					
Le manque de détail et la rigidité de certaines normes comptables qui ne portent que sur certains cas bien précis					
Le manque de clarté de certaines normes comptables donnant lieu à plusieurs interprétations					

L'absence d'interprétations comptables permettant d'apporter des clarifications et des solutions pratiques aux problèmes comptables rencontrés					
La difficulté d'application de certaines normes comptables à cause de la faiblesse du marché financier algérien qui empêche de bien fonder les appréciations (la juste valeur, la valeur d'utilité, etc.)					
Le degré de technicité élevé de certaines normes comptables (la comptabilisation des instruments financiers, l'évaluation du goodwill, etc.)					
L'instabilité des règles fiscales et juridiques					
La divergence entre les règles comptables et les règles fiscales					
Ne pas disposer de l'intégralité du référentiel d'audit (Normes Algériennes d'Audit/NAA)					
La difficulté d'application des NAA publiées dans les entreprises algériennes (libellé complexe, ambiguïté, exigences nombreuses, etc.)					
Devoir consulter les normes internationales d'audit (ISA) non encore publiées dans leur version algérienne difficilement					

applicables aux entreprises algériennes (libellé complexe, normes nombreuses, volumineuses et parfois ambiguës, exigences nombreuses, etc.)					
---	--	--	--	--	--

Section 7 (Comportements dysfonctionnels des auditeurs)

Q13 : A quelle fréquence effectuez-vous des heures supplémentaires non déclarées au détriment de votre temps personnel pour terminer votre travail ?

- Jamais
- Rarement
- Parfois
- Souvent
- Très souvent

Q14 : Dans le cadre de votre travail, il vous est arrivé de faire recours aux méthodes suivantes ?

	Jamais	Rarement	Parfois	Souvent	Très souvent
Réduire la quantité de travail sur une étape d'audit au-delà de la normale					
Ne pas approfondir l'examen d'un élément douteux					
Ne pas approfondir l'examen d'un point comptable ou technique dont vous n'étiez pas sûr					
Accepter des explications légères ou insuffisantes de la part du client					
Dépendre plus qu'il le faut du travail du client (travail de l'audit interne, etc.)					
Effectuer une revue superficielle des documents du client					

Remplacer des éléments compliqués par d'autres simples dans un échantillon					
Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon					
Réduire la taille de l'échantillon spécifique au programme d'audit					
Ne pas approfondir l'examen de l'aspect qualitatif des anomalies significatives					
Ne pas documenter toute la mise en œuvre des contrôles effectués					
Mettre fin au processus de vérification sans compléter tout le travail requis					

Section 8 (Rémunération des auditeurs salariés)

Q15 : Dans quelle mesure les salaires des auditeurs employés de votre cabinet sont adéquats avec la quantité de travail qu'ils réalisent ?

- Dans une très large mesure
- Dans une large mesure
- Dans une certaine mesure
- Dans une mesure limitée
- Pas du tout

Section 9 (Caractéristiques démographiques)

Q16 : Etes-vous ?

- Homme
- Femme

Q17 : Quel est votre âge ?

- Moins de 30 ans
- Entre 30 et 60 ans
- Plus de 60 ans

Q18 : Combien d'années d'expérience avez-vous dans l'audit légal ?

- Moins de 10 ans
- Entre 10 et 20 ans
- Plus de 20 ans

Q19 : Etes-vous ?

- Comptable agréé
- Commissaire aux comptes
- Expert-comptable
- Autres (veuillez préciser)

Q20 : Quelle est votre niveau de formation ?

- Baccalauréat
- Licence
- Master
- Doctorat
- Autres (veuillez préciser)

Q21 : Quel est le nombre du personnel dans votre cabinet ?

- Moins de 10
- Entre 10 et 49
- Entre 50 et 249
- Plus de 250

Section 10

Q22 : Toute remarque ou addition contribuant à améliorer ou enrichir le contenu de ce questionnaire est la bienvenue :

.....
.....
.....

Merci pour le temps que vous avez consacré à cette enquête.

Auteur correspondant :

Dina Boubezari peut être contactée via etd_boubezari@esc-alger.dz

TABLE DES MATIERES

LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES	i
LISTE DES TABLEAUX.....	ii
LISTE DES FIGURES.....	iv
INTRODUCTION GENERALE.....	a
Chapitre 1 : Audit légal et sa qualité : Fondements théoriques et conceptuels.....	1
Section 1 : Audit légal : Aspects théoriques et conceptuels.....	2
1.1 Audit légal : Origines et perspectives historiques	2
1.2 Audit : Extension du concept.....	4
1.3 Audit légal : Définitions	5
1.4 Mission d’audit légal	6
1.4.1 Cadre générale de la mission et notions de base	7
1.4.2 Déroulement de la mission d’audit.....	8
1.4.2.1 Prise de connaissance et planification de la mission d’audit.....	8
1.4.2.2 Appréciation du système de contrôle interne	9
1.4.2.3 Contrôle des comptes.....	9
1.4.2.4 Achèvement de la mission et rédaction du rapport d’audit	10
1.5 Evolution du rôle de l’audit légal	11
1.5.1 Vers une théorie de l’audit légal	11
1.5.2 Contribution de l’audit légal dans la concrétisation de la notion de gouvernance d’entreprise à la lumière des différentes théories.....	12
1.5.2.1 L’audit légal en tant que mécanisme de la gouvernance d’entreprise	13
1.5.2.2 L’audit légal : Un palliatif aux dysfonctionnements constatés dans la gouvernance d’entreprise	14
1.5.2.2.1 L’audit légal : Un mécanisme de surveillance des dirigeants selon l’approche actionnariale	14
1.5.2.2.2 L’audit légal : Un mécanisme de signal au service des parties prenantes de l’entreprise selon l’approche partenariale	16
Section 2 : Qualité de l’audit légal : Concepts et voies de recherches.....	19
2.1. Qualité de l’audit légal : Définition et critères de mesure classiques	19
2.1.1. Définition de la qualité de l’audit légal.....	20
2.1.2. Critères de mesure classiques de la qualité de l’audit légal	21

TABLES DES MATIERES

2.1.2.1. La compétence de l'auditeur	21
2.1.2.2. L'indépendance de l'auditeur	23
2.1.2.3. La compétence et l'indépendance : Quelle relation entre les deux concepts ?	25
2.1.3. Analyse critique des indicateurs de mesure classiques de la qualité de l'audit légal... ..	25
2.1.3.1. Limites conceptuelles	26
2.1.3.1.1. La compétence de l'auditeur et le risque de sélection adverse.....	26
2.1.3.1.2. L'indépendance de l'auditeur et le risque de complaisance.....	26
2.1.3.2. Limites empiriques	27
2.1.4. Vers une renonciation aux méthodes de mesure classiques	27
Chapitre 2 : Comportements dysfonctionnels des auditeurs : Cadre théorique et état de l'art des études antérieures.....	35
Section 1 : Cadre conceptuel et théorique des comportements dysfonctionnels des auditeurs	36
1.1 Comportements organisationnels : Définitions et typologie proposée	36
1.1.1 Notion de « rôle » et comportement organisationnel	36
1.1.2 Typologie des comportements organisationnels proposée selon la notion du « rôle »	37
1.2 Comportement dysfonctionnel : Concepts et typologies	38
1.2.1 Définitions	38
1.2.2 Typologies des comportements dysfonctionnels.....	41
1.2.2.1 Typologie de Robinson et Bennett (1995).....	41
1.2.2.2 Typologie de Raelin (1984, 1994).....	43
1.3 Comportements dysfonctionnels des auditeurs	44
1.3.1 Relation d'agence : Source des dysfonctionnements en audit	45
1.3.2 Définitions et types des comportements dysfonctionnels des auditeurs	46
1.3.2.1 Comportements de réduction de qualité d'audit.....	47
1.3.2.2 Sous-déclaration du temps de l'audit.....	52
Section 2 : Etat des lieux des études antérieures sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	55
2.1. Principaux réalisations et résultats	55
2.1.1. Les études identifiant les causes des comportements dysfonctionnels des auditeur	56

TABLES DES MATIERES

2.1.2. Les études déterminants les conséquences des comportements dysfonctionnels des auditeurs ...	71
2.1.3. Les études sollicitant des solutions aux comportements dysfonctionnels des auditeurs	73
2.2. Discussion	74
Chapitre 3 : Perspective néo-institutionnaliste pour l'explication des comportements dysfonctionnels des auditeurs.....	79
Section 1 : Théorie néo-institutionnelle : Genèse et fondements théoriques	80
1.1 Présentation et justification du cadre théorique proposé pour l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs	80
1.2 Evolution de l'institutionnalisme.....	81
1.2.1 Le « Old institutionalism ».....	82
1.2.2 Le « Neo institutionalism »	82
1.2.2.1 Approche économique	82
1.2.2.2 Approche sociologique	83
1.3 Institutions	84
1.3.1 Définitions et types.....	84
1.3.2 Piliers.....	85
1.3.2.1 Pilier régulateur	86
1.3.2.2 Pilier normatif.....	86
1.3.2.3 Pilier culturo-cognitif	87
1.4 Concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle.....	87
1.4.1 Champ organisationnel.....	87
1.4.2 Isomorphisme	88
1.4.3 Légitimité	89
1.5 Complexité institutionnelle.....	90
1.5.1 Ambiguïté institutionnelle.....	90
1.5.2 Pluralisme institutionnel.....	90
1.6 Changement institutionnel : Nouvelle perspective stratégique contre les pressions institutionnelles	92
1.6.1 Concept d'agence	92
1.6.2 Entrepreneur institutionnel : Acteur du changement.....	93
1.6.3 Travail institutionnel et comportements stratégiques.....	94

TABLES DES MATIERES

1.6.3.1	Comportements professionnels.....	98
1.6.3.2	Comportements dysfonctionnels	99
1.6.3.3	Comportements manipulateurs	99
Section 2 : Problématique, questions secondaires et hypothèses de recherche.....		102
2.1. Problématique et questions secondaires de recherche.....		102
2.2. Hypothèses de recherche		103
2.2.1. Hypothèses relatives aux comportements des audités.....		103
2.2.2. Hypothèse relative à l'importance économique du client (dépendance économique envers le client)		107
2.2.3. Hypothèses relatives à la complexité des tâches		109
2.2.4. Hypothèse relative à la rémunération des auditeurs salariés		115
2.2.5. Hypothèses relatives à la pression temporelle.....		115
2.2.5.1. Hypothèse correspondant à la pression du délai/temps.....		116
2.2.5.2. Hypothèses correspondant à la pression du budget/temps		118
2.2.6. Hypothèses relatives aux influences de la pression budget/temps		119
2.2.6.1. Hypothèse correspondant aux honoraires d'audit		119
2.2.6.2. Hypothèse correspondant au programme d'audit.....		121
2.2.6.3. Hypothèse correspondant au budget/temps réel de l'année précédente		122
2.2.6.4. Hypothèse correspondant à la participation dans la constitution du budget/temps		122
Chapitre 4 : Cadre opératoire de la recherche		125
Section 1 : Présentation du contexte de l'étude.....		126
1.1	Historique de la profession comptable algérienne.....	126
1.2	Champ algérien de l'audit légal.....	134
1.2.1	Parties régulatrices et professionnelles	135
1.2.1.1	Ministère des finances	135
1.2.1.2	Organisations professionnelles	136
1.2.1.3	Conseil National de Comptabilité (CNC).....	136
1.2.2	Bénéficiaires des prestations d'audit légal	138

TABLES DES MATIERES

1.2.3	Population des cabinets d’audit et d’auditeurs	139
1.2.3.1	Lignes directrices pour l’exercice de la profession de commissaire aux comptes	140
1.2.3.1.1	Conditions d’accès	140
1.2.3.1.2	Forme juridique	140
1.2.3.1.3	Mode de désignation	140
1.2.3.1.4	Mandats	141
1.2.3.1.5	Honoraires	141
1.2.3.1.6	Missions	141
1.2.3.1.7	Prérogatives et obligations	143
1.2.3.1.8	Responsabilités	144
1.2.3.1.9	Incompatibilités et interdictions.....	145
1.2.3.1.10	Arrêt d’activité	147
1.2.3.2	Statistiques des professionnels au titre de l’année 2021.....	147
Section 2 : Mise en place du dispositif méthodologique.....		151
2.1. Positionnement épistémologique.....		151
2.2. Echantillon de l’étude.....		152
2.3. Outil de collecte de données.....		152
2.3.1. Opérationnalisation des variables.....		153
2.3.1.1. Comportements de réduction de qualité de l’audit (CRQA).....		153
2.3.1.2. Pression budget/temps (PBT).....		153
2.3.1.3. Pression délai/temps (PDT).....		154
2.3.1.4. Comportements des clients (CCLT).....		154
2.3.1.5. Les influences sur les budgets/temps		155
2.3.1.6. Importance économique du client (IMP_ECO).....		156
2.3.1.7. Complexité des tâches (CXT)		157
2.3.1.8. Rémunération des employés (REM)		158
2.3.2. Validation du questionnaire.....		158
2.4. Mode de collecte de données		159
Chapitre 5 : Présentation et interprétation des résultats		161

TABLES DES MATIERES

Section 1 : Analyses préliminaires	162
1.1 Collecte de données	162
1.2 Description de l'échantillon de l'étude.....	162
1.3 Données manquantes	164
Section 2 : Evaluation du modèle de l'étude.....	166
2.1. Evaluation des modèles de mesure.....	166
2.1.1. Evaluation des charges externes.....	166
2.1.2. Fiabilité et validité convergente	168
2.1.3. Validité discriminante	169
2.2. Evaluation du modèle structurel.....	170
2.2.1. Considérations préliminaires.....	171
2.2.1.1. Distribution des données	171
2.2.1.2. Statistiques de colinéarité (VIF).....	172
2.2.2. Vérification de la signification des coefficients de chemin	174
2.2.2.1. Impact des comportements des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	174
2.2.2.2. Impact de l'importance économique des clients sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs.....	175
2.2.2.3. L'impact de la complexité des tâches sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	176
2.2.2.4. Impact de la rémunération des auditeurs salariés sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs.....	176
2.2.2.5. Impact de la pression budget/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	177
2.2.2.6. Impact de la pression délai/temps sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs	178
2.2.2.7. Les influences de la pression budget/temps	179
2.2.3. Pouvoir explicatif du modèle (coefficient de détermination R ²).....	180
2.2.4. Pertinence prédictive du modèle (Coefficient de Stone-Geisser Q ²)	181

TABLES DES MATIERES

2.2.5. Pouvoir prédictif du modèle	182
Section 3 : Discussion des résultats.....	187
3.1 Les comportements des clients et les comportements de réduction de qualité de l’audit	187
3.2 L’importance économique des clients et les comportements de réduction de qualité de l’audit	187
3.3 La complexité des tâches et les comportements de réduction de qualité de l’audit	188
3.4 La pression budget/temps et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d’audit	189
3.5 Les influences sur la pression budget/temps	189
CONCLUSION GENERALE	191
REFERENCES	196
ANNEXES	225
1.1 Annexe 01 : Questionnaire	225
TABLE DES MATIERES	236