

Impact du comportement des auditeurs sur la qualité de services offerts dans le cadre de leur mission : étude empirique menée dans le contexte camerounais

Alain Gilles **FOKA TAGNE**¹, Ph D en Sciences de Gestion, Université de Dschang, Département de Finance et Comptabilité, Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA),

BP. 110 Dschang-Cameroun, alainfoka58@yahoo.fr



Résumé

L'objectif de cet article est de vérifier s'il existe une relation considérable entre le comportement des producteurs d'opinion et l'indice qualité d'audit qui est construit. Pour atteindre cet objectif, nous avons collecté par questionnaire les données auprès de 60 cabinets d'audit au Cameroun. Après analyse des données par les techniques d'analyses factorielles (ACP), de corrélation de Pearson et de régression logistique, il ressort en premier lieu que la qualité d'audit est altérée au Cameroun suite à une forte proportion de cabinet produisant des audits de moindre qualité (53,3%). En second lieu, il ressort que cette mauvaise qualité d'audit est la résultante du comportement des auditeurs qui travaillent sur les éléments qu'ils jugent significatifs, pratiquent l'incompatibilité dans le service, ne respectent pas le budget temps et manquent d'expérience.

Mots clés : Comportement des auditeurs, indice qualité d'audit, théorie d'agence

An empirical analysis of the effects of auditor behavior on the quality of their services: the case of Cameroon

Abstract

The main objective of this study is to verify if there is a significant relationship between the behavior of the information producers and the index of auditing quality built. To achieve this objective, we use data collected through questionnaires from 60 auditing companies in Cameroon. The factorial analysis (Principal Component Analysis), Pearson correlation and logistic regression have been used. The results show that the quality of auditing is eroded in Cameroon because a large proportion of auditing firms carry out bad quality auditing (53, 3%). We also find that this bad auditing quality is the result of the behavior of auditors who work on the elements which they consider significant, face the incompatibilities in the service, do not respect the time budget and lack experience.

Key words: Behavior of auditors, index of the quality of auditing, agency theory

¹ Assistant à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Dschang.

Introduction

L'importance de l'audit externe des comptes de l'entreprise par des commissaires aux comptes (CAC) n'est plus à démontrer si on a à présent à l'esprit l'idée des comportements opportunistes possibles des dirigeants dans le cadre de la relation d'agence qui lie ces derniers aux stakeholders. A cet effet, Carassus et Cormier (2003) suggèrent que l'information comptable et financière devrait être contrôlée par un auditeur indépendant et compétent en vue d'assurer d'une part la crédibilité de l'information produite et d'autre part, de permettre aux utilisateurs et notamment aux actionnaires de faire confiance aux données comptables communiquées. Cependant, suite aux scandales financiers observés sur le plan international (affaire Anderson-Enron, Worldcom, Vivendi), la qualité des états financiers communiquée par les entreprises aux différentes parties prenantes est devenue un sujet à caution. La perte de confiance des bailleurs de fonds, la remise en cause profonde de la situation financière de nombreuses entreprises et des questionnements sur la qualité de l'audit ont suscité la crainte sur la qualité du service rendu par les auditeurs. Ceux-ci, dont la mission ultime est de révéler des infractions, des délits et fautes commis par les dirigeants d'entreprises, sont plutôt soupçonnés de complicité avec ces dirigeants pour servir leurs intérêts (Sakka, 2010 ; Djoutsa et Foka, 2014).

De plus, selon plusieurs études menées sur les faillites des entreprises dans les pays Anglo-Saxons, la certification des comptes n'est pas un élément plus acceptable qu'un simple diagnostic financier pour évaluer la santé financière de l'entreprise. En effet, la plupart des entreprises certifiées avec réserves survivent et la plupart des entreprises qui font faillites sont celles dont les CAC ont certifiés les comptes sans réserves (Moizer, 1995). Ce qui expliquerait à suffisance l'affaire Anderson-Enron.

Dans le même ordre d'idées, on note que l'environnement des affaires en Afrique subsaharienne francophone et plus précisément au Cameroun souffre d'un réel problème de légitimité en termes de production d'une information comptable et financière de qualité. En effet, les professionnels indépendants qui sont censés assurer la qualité de production des états financiers entretiennent des relations de connivence avec les entreprises contrôlées (Foka et al., 2018). Cela se justifie par la délivrance des rapports d'audit sans réserve. Pour aller plus loin, il ressort des rapports de la chambre des comptes (2013) que la précarité des cabinets d'audit et l'exercice au-delà de la durée légale de la mission d'audit sont à l'origine de la mauvaise qualité d'audit.

En effet, le Contrôle Supérieur de l'Etat (CONSUPE) en 2013 a effectué une mission de contrôle pour les périodes de 2007 à 2010 portant sur les dossiers de travail des CAC afin de s'assurer de la qualité du service rendu par ces derniers. C'est ainsi que certaines fautes de gestion² ont été relevées contre certains cabinets³ de la société SONARA. Selon ce rapport du CONSUPE, l'auditeur légal est au cœur des manipulations comptables au sein des entreprises camerounaises. En effet, ce sont eux qui produisent les états financiers de synthèse de leurs clients et qui certifient les comptes. Ces actes témoignent le manque de professionnalisme de leur part.

De plus, le rapport de la Commission Nationale Anti-corruption (CONAC) de 2013 révèle que la complicité des CAC dans les dérapages constatés dans les entreprises camerounaises plus précisément à la SODECOTON est caractérisée par le manque de professionnalisme, la légèreté dans la certification des comptes et situations, des conflits ou collusions. Ce qui conforte le déficit du contenu informationnel des états financiers publiés aux seins des entreprises camerounaises (Mballa et Feudjo, 2016). En d'autres termes, ce rapport indique que les auditeurs financiers participent activement dans la confection des états financiers de synthèse de l'entreprise : « *Les CAC de la SODECOTON : Cabinet ECA et le Cameroun Audit Conseil perçoivent systématiquement à tous les conseils d'administration et Assemblées Générales des actionnaires, les jetons de présence à hauteur*

² (Insuffisance des diligences en matière de contrôle interne ; dénonciation partielle des irrégularités constatées ; non-respect des normes professionnelles ; insuffisance dans la production du dossier de travail ; techniques de sondage peu appropriées ; insuffisance des ressources ; incompétence du personnel composant l'équipe d'audit ; négligence).

³ Il s'agit des cabinets KPMG, K & CIE et WAC FIDUCIAIRE COMPTABLE.

de 1 000 000 de FCFA par session et par cabinet en sus des honoraires statutaires facturés à la SODECOTON ; ce qui constitue un double emploi et une violation des textes ». Toutes ces insuffisances relevées ne concourent pas à la production d'un audit de qualité et témoigne le manque de professionnalisme des certificateurs des comptes. Selon Dalton et Kelley (1997), les auditeurs sont souvent mis en cause parce qu'ils ne contrôlent pas certains points importants et commettent des négligences qui diminuent la qualité de travail effectuée.

Dans le même ordre d'idées, Pierce et Sweeney (2004) soulignent que ces comportements réducteurs de la qualité d'audit peuvent s'illustrer en ignorant par exemple certaines étapes du processus de vérification, en n'approfondissant pas les procédures de vérification nécessaires et en acceptant les faibles explications du client. Ce point de vue des auteurs conforte celui de Herrbach (2000) qui disait que ces comportements délictueux de l'auditeur affectent de manière directe la qualité d'audit dans la mesure où la preuve d'audit n'est pas suffisante pour exprimer une opinion sur la fidélité des états financiers contrôlés.

Libby et Thorne (2004) affirment que le législateur est en voie de résoudre certains manquements observés lors de la mission d'audit et qu'il est maintenant temps de s'occuper du comportement de l'auditeur et tout particulièrement de ses vertus à son éthique (Charpateau, 2007). De même, pour la mission du commissariat aux comptes, le comportement éthique est le produit des valeurs du professionnel (Koubaa et Jarboui, 2014). Selon ces auteurs, pour agir avec un haut niveau de professionnalisme, atteindre l'excellence et satisfaire l'exigence des partenaires, l'auditeur doit avoir et respecter un ensemble de principes fondamentaux à savoir l'indépendance, la compétence, la confidentialité et l'intégrité.

Compte tenu de la spécificité du socle comptable en matière de sécurisation de l'information comptable et de l'ampleur de la corruption dans les pays d'Afrique subsaharienne, notre travail a un intérêt certain dans la mesure où il cherche à examiner si le comportement adopté par les auditeurs lors d'une mission d'audit influence la qualité du service offert. Autrement dit, *le comportement des auditeurs influence-t-il la qualité du service offert dans le cadre de leur mission ?* En effet, le rapport d'audit établi par l'auditeur, est pour les parties prenantes un outil privilégié ; il constitue un signal qui montre comment les professionnels du contrôle accomplissent leur mission tout en respectant les caractéristiques d'une information financière de qualité. Cette problématique n'est pas nouvelle dans la littérature en audit, ce qui permet d'inscrire cette étude dans le courant des recherches empiriques qui cherchent à expliquer les échecs d'audit par les facteurs déterminant la qualité d'audit. De nombreuses recherches empiriques ont été réalisées sur le sujet aux Etats-Unis, en Europe et en Afrique de l'Ouest mais très peu en Afrique Centrale et plus particulièrement au Cameroun à l'exception des auteurs tels que (Djongoué, 2007 ; Ndjetcheu, 2013 ; Sangué-Fotso, 2015 et Mballa et Feudjo, 2016) qui relevaient déjà dans leurs études quelques comportements des auditeurs réducteurs de la qualité d'audit.

L'originalité de la présente étude est la construction d'un indice qualité d'audit qui puisse discriminer les cabinets effectuant des audits de moindre qualité des audits de bonne qualité. Cet article a pour objectif de vérifier l'existence d'une relation entre le comportement des auditeurs et l'indice de la qualité d'audit ainsi construit.

Le présent article est structuré en trois sections. La première section présente une revue de la littérature sur le sujet. La deuxième section décrit la démarche méthodologique. La troisième section quant à elle présente les résultats et leur discussion.

1. Revue de la littérature

Cette section se structure autour de trois axes. Il s'agira dans un premier axe de mettre en évidence les outils mobilisés pour apprécier la qualité de l'audit. Dans un deuxième axe, de présenter la théorie mobilisée pour l'étude et clôturer par le troisième axe qui visera à déterminer l'impact du comportement des auditeurs sur la qualité de certification des comptes.

1.1. Evaluation de la qualité du service rendu par les professionnels du contrôle

La littérature comptable met en évidence différents aspects permettant d'évaluer la qualité d'audit⁴. Il s'agit d'une variable qui est difficilement appréciable à cause du manque de visibilité du résultat d'audit. D'après Manita et Chemangui (2007), il est difficile de détecter un audit de mauvaise qualité, sinon qu'à la suite d'une faillite révélée par les médias. Aussi, il paraît difficile, voire impossible de dénombrer la quantité d'audit de mauvaise qualité qui passe dans les mailles des médias. Conscient de ces difficultés, les chercheurs en comptabilité convergent vers l'identification d'un certain nombre d'attributs pour évaluer la qualité d'audit.

Dans ces études, les chercheurs tentent d'appréhender la qualité d'audit à travers le profil des auditeurs (De Angelo, 1981 ; Prat dit hauret, 2003 ; Djoutsa et Foka, 2014 ; Foka et al., 2017, 2018, 2019), captée par deux composantes énoncées par De Angelo (1981) à savoir: la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Selon Citron et Taffler (1992), un rapport d'audit est de qualité s'il ne souffre pas d'un problème d'incompétence et de dépendance.

Dans l'ensemble, de nombreux auteurs ont retenu cette double approche (l'indépendance et la compétence) pour définir la qualité de l'audit. On note également que dans la littérature, divers travaux se sont intéressés aux déterminants de la qualité d'audit et ont mis en exergue différents facteurs susceptibles de l'influencer. Il s'agit du taux de litige (Palmrose, 1988), des facteurs liés aux comportements des audités (Colasse, 2003 ; Sakka et Manita, 2011; Djoutsa et Foka, 2014), des facteurs liés aux comportements des auditeurs (Herrbach, 2000 ; Gaddour, 2013 ; Koubaa et Jarboui, 2014). Cependant, d'autres chercheurs (Chemangui, 2004 ; Manita et Pigé, 2006 ; Manita, 2009) intègrent le processus d'audit comme troisième dimension pour appréhender la qualité d'audit. A ce caractère pluridimensionnel de la qualité d'audit, s'ajoutent des obstacles liés à la détermination des indicateurs de mesure. En effet, les études qui se sont focalisées sur la qualité d'audit sont unanimes qu'appréhender ce concept nécessite plusieurs critères. Les tableaux 1 et 2 récapitulent les proxys utilisés dans la littérature pour capter la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

⁴ Dans le cadre du recensement des indicateurs d'appréciation de la qualité d'audit, nous présenterons quelques-uns. En effet, il est difficile compte tenu du nombre de travaux qui tournent autour de ce concept, de prétendre à l'exhaustivité.

Tableau 1: Synthèse des proxys d'appréciation de la compétence des auditeurs dans la littérature

Proxys	Auteurs
<ul style="list-style-type: none"> - Appartenance du cabinet à un réseau international (Big Four) - Taille du cabinet - Capacité de détection des auditeurs 	De Angelo (1981) ; Lennox (1999) ; Foka et al., 2017 ; Foka et Djoutsa (2019)
<ul style="list-style-type: none"> - Niveau d'expertise et expérience des auditeurs 	Bell et al., (1997) ; Bennechib (2004) ; Tondeur (2003).
<ul style="list-style-type: none"> - Connaissance des normes comptables et d'audit/Respect des normes de la profession 	Carcello et al., (1992) ; Francis et al., (1996) ; Tondeur (2003).
<ul style="list-style-type: none"> - Appréciation des procédures d'audit/Respect des méthodes et procédures d'audit/Respect des chronogrammes d'intervention 	Sikka et al., (1998) ; Tondeur (2003) ; Djongoué (2007) ; Djoutsa et Foka (2014) ; Foka et al., (2017) ; Foka et Djoutsa (2019)
<ul style="list-style-type: none"> - Compétence technique 	Carcello et al., (1992) ; Bell et al., (1997) ; Vu et Causse (2011) ; Bell et al., (2012)
<ul style="list-style-type: none"> - Connaissance globale de l'activité de l'entreprise ou connaissance empirique, par rapport à la complexité de la société à contrôler 	Bennechib (2004)
<ul style="list-style-type: none"> - Respect du budget temps 	Malone et Roberts (1996) ; Gaddour (2013)
<ul style="list-style-type: none"> - Organisation et structuration du cabinet 	Malone et Roberts (1996) ; Tondeur (2003) ; Chemangui (2004)
<ul style="list-style-type: none"> - Diplôme 	Tondeur (2003) ; Ammar (2006)
<ul style="list-style-type: none"> - Connaissances - Formation - Qualification et expérience - Expérience passée de l'équipe d'audit et du cabinet d'audit avec le client 	Flint (1988) ; Lee (1993) ; Libby et Fredrick (1990) ; Abdolmohammadi et Shanteau (1990) ; Behn et al., (1997) ; Tondeur (2003) ; Gandja (2014)
<ul style="list-style-type: none"> - Participation du client ou la collaboration de plusieurs entités - Bonne communication avec la direction de l'entreprise contrôlée 	Richard (2001) ; Colasse (2003) ; Gonthier (2011) ; Sakka et Manita (2011) ; Vu et Causse (2011) ; Gandja (2014) ; Djoutsa et Foka (2014).
<ul style="list-style-type: none"> - Compétence de l'auditeur en tant qu'individu - Compétence du cabinet d'audit - Compétence de l'équipe intervenante au niveau de l'entreprise contrôlée 	Chemangui (2004)
<ul style="list-style-type: none"> - Importance des honoraires d'audit 	DeAngelo (1981) ; Palmrose (1988) ; O'sullivan (2000) ; Hay et al., (2008) ; Djoutsa et Foka (2014) ; Foka et al. (2017)
<ul style="list-style-type: none"> - Savoir - Savoir-faire - Savoir être 	Bouaziz (2008)

Source : construit par l'auteur, à partir de la littérature

Tableau 2: Les proxys retenus par la littérature pour apprécier l'indépendance des auditeurs

Proxys	Auteurs
- Capacité de l'auditeur à révéler les anomalies et à exprimer son opinion en toute âme et conscience	De Angelo (1981) ; Prat dit hauret (2003) ;
- Co-commissariat aux comptes	Prat dit hauret (2003) ; Matsumura et Tucker (1995)
- Ethique	Omri et Akrimi (2014) ; Sangué-Fotso (2015)
<ul style="list-style-type: none"> - Liberté de programmation des activités de l'audit - Liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence - Liberté de communication des résultats de l'audit 	Sharaf et Mautz (1961) ; Djoutsa et Foka (2014) ; Foka et Djoutsa (2019)
<ul style="list-style-type: none"> - Offre des services autres que ceux de l'audit - Interdiction de tout lien entre le cabinet et le client - Interdiction pour le cabinet de percevoir du client un montant d'honoraires trop élevé par rapport à la totalité des honoraires - Prestation de mission de conseil - Perception des honoraires autres que ceux de l'audit - Participation du cabinet à l'établissement des états financiers du client. 	Francis et Bin (2006) ; Djongoué (2007) ; Audoussset-Coulier (2008) ; Ndjeutcheu (2013) ; Omri et Akrimi (2014) ; Djoutsa et Foka (2014) ; Foka et al., (2017) ; Foka et Djoutsa (2019)
- L'indépendance financière ou la dépendance économique de l'auditeur	Tondeur (2003) ; Audoussset-Coulier (2008) ; Gonthier (2011) ; Omri et Akrimi (2014)
- Respect des règles déontologiques	IFAC (1998)
<ul style="list-style-type: none"> - Taille du cabinet - Réputation du cabinet 	De Angelo (1981) ; Richard (2003) ; Tondeur (2003) ; Blokdiik et al., (2006) ; Omri et Akrimi (2014) ; Gandja (2014)
<ul style="list-style-type: none"> - Rotation périodique des auditeurs tous les 6 ans - Durée des mandats 	Sangué-Fotso (2015) ; Deis et Giroux, 1992
<ul style="list-style-type: none"> - Dépendance à l'entreprise - Situations conflictuelles - Révélation des anomalies 	Gandja (2014)

Source : construit par l'auteur, à partir de la littérature

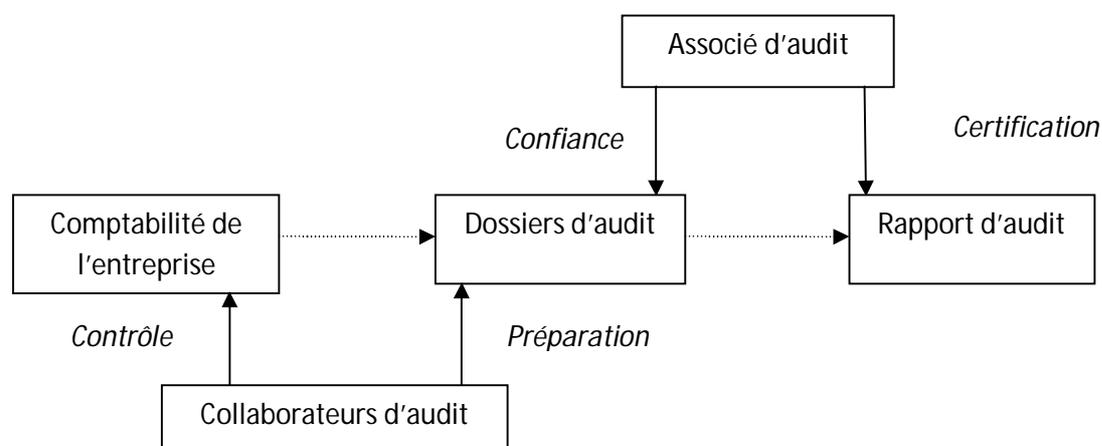
En définitive, pour apprécier la qualité du service offert par les cabinets d'audit dans le cadre de cette étude, nous intéressons aux critères issus des dimensions classiques de la qualité d'audit, notamment de l'approche indirecte. Ce choix se justifie par le fait que ceux du processus d'audit sont beaucoup plus adoptés dans le cadre d'un audit mené par le comité d'audit qui est un organe interne à l'entreprise. Il serait intéressant dès à présent de mettre en évidence le lien théorique existant entre le comportement des auditeurs et la qualité du service offert à travers la théorie contractuelle de l'agence.

1.2. Théorie d'agence: cadre principal de l'analyse de la mission de l'auditeur

Les travaux en audit s'inscrivent fréquemment dans le cadre de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) qui constitue le fondement légitime de la mission de l'auditeur financier (Bertin, 2001). Ce cadre d'analyse fournit selon Watts et Zimmerman (1983) un certain nombre d'explications sur la mission de certification des comptes et sur les relations conflictuelles qui peuvent en découler. Selon Jensen et Meckling (1976), l'audit légal a été créé afin de protéger les actionnaires contre le comportement opportuniste des dirigeants. Cet argumentaire trouve son sens dans les études de Piot (2001) et Hottegindre et Lésage (2007) qui soulignent que l'auditeur joue un rôle très important dans la réduction de l'asymétrie d'information entre agent et principal. Selon ces derniers, il veille aux respects des normes, à la réduction de l'opportunisme des dirigeants et finalement il veille à la continuité d'exploitation au sein de l'entreprise.

Pour Herrbach (2000), il existe également une relation d'agence entre associés et collaborateurs⁵, cette relation est issue de la divergence d'intérêt entre ces acteurs. Au regard de l'intensité des missions d'audit, on assiste en effet à une segmentation des tâches poussée au sein des cabinets : l'exécution des travaux d'audits, réalisée sur le terrain par des équipes de jeunes collaborateurs salariés, est largement dissociée de la responsabilité de la certification qui incombe aux associés. Dans une telle situation, l'associé d'audit (principal) fonde sa certification sur la base des dossiers d'audit constitués par les collaborateurs du cabinet (agents) sans avoir une connaissance directe de la constitution des dossiers de travail à partir de la comptabilité de l'entreprise auditée ou contrôlée. Cette situation est inquiétante selon l'auteur, en ce sens que seul un faible pourcentage des auditeurs de terrain parvient au statut d'associé. Face à cela, ces collaborateurs peuvent être tentés de développer des comportements dysfonctionnels plus précisément des comportements susceptibles de remettre en cause la certification établie par le cabinet. La figure 1 ci-dessous met en évidence la relation d'agence qui pourrait exister entre associés et collaborateurs.

Figure 1: L'audit en tant que relation d'agence entre associés et collaborateurs



Source : Herrbach (2000)

⁵ Cette recherche s'inscrit en partie sur ce type de relation d'agence entre associés et collaborateurs.

1.3. Impact du comportement des certificateurs sur la qualité du service fourni

La qualité de l'audit est particulièrement sensible aux comportements de ceux qui effectuent la mission. Plus explicitement, la qualité du service fourni par les cabinets d'audit est un élément important de leur survie à long terme au sens de Paino et al., (2010).

La littérature relative aux comportements de l'auditeur a fait l'objet d'un intérêt soutenu depuis une trentaine d'années. Il en ressort que pour faire face au dilemme coût-qualité rencontré dans les cabinets d'audit, les professionnels de la comptabilité se permettent d'adopter des comportements dysfonctionnels. Plus concrètement, les vérificateurs doivent d'une part, satisfaire aux normes professionnelles qui les encouragent à atteindre un haut niveau de vérification ; d'autre part, ils font face à des obstacles de coûts qui dégradent la qualité d'audit du fait de ces comportements dysfonctionnels (Malone et Roberts, 1996 ; Kustinah, 2013). En audit, l'acte de manipulation ou de fraude commis par un auditeur est une manifestation d'un comportement dysfonctionnel (Herrbach, 2000). En d'autres termes, ces comportements sont des moyens pour l'auditeur de manipuler le processus de vérification en vue d'atteindre l'objectif de performance individuelle. Cet argumentaire est soutenu par Donnelly et al., (2003) qui mentionnent que de tels comportements constituent un outil de manipulation du processus de vérification par l'auditeur. Ceux-ci ont été classés dans la littérature en quatre groupes, à savoir les comportements réductifs de la qualité d'audit, la sous-déclaration du temps, les comportements non professionnels et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.

Influence des comportements de réduction de la qualité d'audit

Otley et Pierce (1996) observent que pour éviter un travail désagréable, le professionnel du contrôle peut être tenté de se livrer à des comportements déviants, réducteurs de la qualité d'audit. Le comportement dysfonctionnel a également été désigné comme le comportement de réduction de la qualité d'audit (Otley et Pierce, 1996 ; Coram et al., 2003). Herrbach (1999) définit ces comportements de réduction de la qualité d'audit dans le cadre de l'approche conceptuelle de l'audit par les risques, comme « *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 ou qualitativement* ». Les travaux relatifs aux comportements de réduction de la qualité de l'auditeur se sont intéressés à la dimension technique de l'exécution de la mission. A cet effet, Herrbach (1999) met en évidence cinq catégories de comportements de réduction de la qualité d'audit se rapportant à la typologie proposée par Alderman et Deitrick (1982). Il s'agit de la réduction de la quantité du travail sur une étape au-delà de la normale ; d'effectuer des revues superficielles du document du client ; d'accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client ; de ne pas approfondir un point technique ou comptable ; de déclarer avoir effectué un travail qui n'a pas été réalisé. A ces cinq comportements, McNair (1991), Malone et Roberts (1996) en rajoutent un sixième, ne pas approfondir une difficulté rencontrée ou un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission.

Herrbach (1999) rajoute la manipulation des tests substantifs afin d'exécuter plus rapidement les tâches. Herrbach (2000, p 184) note que la plupart des auteurs sont unanimes que ces comportements listés n'ont pas tous la même portée. Pour lui, la fraude se différencie à deux niveaux. D'une part, il s'agit d'un comportement indiscutable de tricherie, alors que le statut des autres comportements est plus discutable. Selon ce dernier, il pourrait s'agir également dans leur cas d'une lacune involontaire due au manque d'expérience ou à la précipitation. D'autre part, la fraude n'est pas détectable facilement voire pas détectable du tout par le processus de revue du travail, alors que les autres comportements le sont plus facilement. Lorsqu'un auditeur ne mentionne pas dans son dossier s'il a approfondi un point technique donné, la personne qui revoit son travail pourra lui demander de le faire à l'occasion de sa revue.

A la suite de ces auteurs, plusieurs autres travaux ont recensé les différents types de comportements dysfonctionnels d'audit. Rhode (1978) distingue deux causes principales de réduction de la qualité d'audit. La première est la pression liée au respect du budget et la seconde est la perception par les

auditeurs de l'inutilité de certaines étapes de travail. A cet effet, l'auteur constate que 60 % des auditeurs expérimentés (c'est-à-dire avec plus de trois ans d'expérience) avaient prématurément signé sur une étape de contrôle sans réellement l'effectuer. Alderman et Deitrick (1982) constatent que 31% des auditeurs faisant partie de ce qu'on appelait auparavant « big eight » adoptaient ces types de comportements.

Dans le même ordre d'idées, Kelley et Margheim (1990) ont trouvé que plus de la moitié des auditeurs interrogés ont indiqué qu'ils avaient engagé dans l'audit des comportements dysfonctionnels. Otley et Pierce (1995, 1996a, 1996b) soulignent que près de 89% des auditeurs ont admis s'être livrés au moins une fois à une réduction de la qualité d'audit. Selon Paino et al., (2010), près de 57% des auditeurs Malaisiens interrogés ont admis avoir prématurément signé sur une étape de vérification. Toujours selon ces auteurs, les auditeurs Malaisiens sont plus susceptibles de réduire la qualité du travail d'audit pour répondre au budget-temps que leurs homologues irlandais. Ces conclusions sont confortés par Kasigwa et al., (2013) qui constatent que 94% des auditeurs ougandais interrogés sur 313 ont reconnu avoir eu des comportements réducteurs de la qualité d'audit. Il ressort donc de leurs travaux que ces actes intentionnels posés par les auditeurs ont pour conséquence de réduire la qualité d'audit, car les auditeurs réduisent la collecte de preuves de façon inappropriée (Malone et Roberts, 1996). Alderman et Deitrick (1982) ont montré que les comportements de réduction de qualité étaient plus fréquents là où la documentation des papiers de travail avait été diminuée.

Coram et al., (2008) ont constaté que ces comportements réducteurs des auditeurs diffèrent en fonction de leur intensité morale. Ces comportements soulignés peuvent constituer une menace directe à la qualité de l'audit. Etant donné que l'essentiel de la littérature concerne les pays développés, il est donc question d'apporter un élément de réponse à partir des données camerounaises, du fait des différences de cultures organisationnelles entre pays. En s'alignant en partie sur la typologie introduite par Alderman et Deitrick (1982) qui sert de base aux études ultérieures et sur les prédictions de la théorie d'agence, nous pouvons déduire les hypothèses ci-après :

Hypothèse 1 : *La réduction de la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale a une influence négative sur la qualité d'audit.*

Hypothèse 2 : *Il existe une relation négative entre la revue superficielle des dossiers des clients et la qualité d'audit.*

Hypothèse 3 : *Il existe une relation négative entre le non approfondissement d'un point technique ou comptable et la qualité d'audit.*

Hypothèse 4 : *La qualité d'audit est associée négativement à la fraude.*

Influence de la sous-déclaration du temps passé sur une mission d'audit

Une deuxième forme de comportement dysfonctionnel est la sous-déclaration du temps réel consacré aux tâches d'audit spécifiques (Donnelly et al., 2003 ; Gaddour, 2013). Cela se produit lorsque les auditeurs ont achevé les travaux d'audit à leur charge sur leur propre temps et sont généralement motivés par le désir d'éviter ou de minimiser les dépassements budgétaires (Lightner et al., 1982). La sous-déclaration du temps se pose donc quand un auditeur effectue des travaux à sa charge et ne facture pas au client pour qui le travail a été fait. Bien que ce type de comportement ne pose pas de menace immédiate pour la qualité de l'audit, il peut conduire à des conséquences indésirables telles que les évaluations inexacts du personnel, les pertes de revenus pour l'entreprise, les budgets futurs irréalistes et des comportements négatifs sur les contrôles d'audit futurs (Paino et al., 2010).

Selon Alderman et Deitrick (1982) et Otley et Pierce (1996), la sous-déclaration du temps passé sur la mission est susceptible de conduire à des budgets très serrés. Les études précédentes l'ont mis en

évidence comme étant une cause majeure des comportements dysfonctionnels, mais qui ne doit pas nécessairement conduire à la détérioration de la réussite de la mission. Pour Paino et al., (2010), les actions des auditeurs qui se traduisent par des audits de qualité inférieure sont qualifiées de comportement d'audit dysfonctionnel.

Pour McNair (1991), la pression du budget temps a le potentiel de sérieusement saper l'environnement d'audit. Les budgets temps peuvent avoir un impact sur l'environnement des professionnels du contrôle du fait que ceux-ci ont été invoqués à la fois comme un mécanisme de commande et comme instrument de mesure dans les cabinets d'audit (Kelly et Seiller, 1982 ; Cook et Kelly, 1991).

Alderman et Déitrick (1982) ont confirmé l'existence des pressions budgétaires et leur impact sur les comportements réducteurs de la qualité d'audit et de manipulation du système suivi du temps. Ces auteurs ont mis en évidence que 67% des auditeurs emportent du travail chez eux et ne rendent pas compte du travail effectué. Otley et Pièce (1996a) estiment à 11% le volume des heures supplémentaires non déclarées dans les cabinets d'audit. Lightner et al., (1982) ont étudié plus précisément les manipulations des temps et sont arrivés à la conclusion que les principaux facteurs déterminant leur apparition étaient la faisabilité perçue du budget et l'attitude de la hiérarchie face à ce genre de comportement. Pierce et Sweeney (2004) soulignent que la contrainte budgétaire est susceptible de pousser les auditeurs à s'engager dans la sous-déclaration du temps que d'adopter des comportements réducteurs de la qualité d'audit. Pour eux, les auditeurs travailleront plus en avant sur leur temps personnel sans pour autant déclarer ces heures supplémentaires. Cette sous-déclaration des heures vise à atteindre le budget, ce qui va entraîner à long terme des comportements de réduction de la qualité d'audit plutôt que la sous-déclaration du temps. De façon générale, on note que la plupart des travaux concluent que la faisabilité du budget est un facteur important et qu'elle est négativement liée aux comportements dysfonctionnels ou aux comportements adaptatifs (Otley et Pierce, 1996b ; Herrbach, 2000 ; Pierce et Sweeney, 2004). De ces constats, nous formulons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 5: *La pression du budget temps affecte négativement et significativement la qualité d'audit.*

Hypothèse 6: *La fréquence des heures non déclarées par l'auditeur pour achever son travail influence positivement et significativement la qualité d'audit.*

Influence des comportements non professionnels

Contrairement aux comportements de réduction de qualité d'audit liés à des négligences sur le plan technique et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit, les comportements non professionnels portent sur l'aspect affectif et relationnel. Dans le cadre de cette étude, nous prolongerons ces Comportements Non Professionnels (CNP) en intégrant d'autres CNP sous l'angle du code d'éthique et déontologique tels que défini par la profession.

Djongoué (2007) souligne que les professionnels du contrôle pour la plupart en Afrique Subsaharienne et plus particulièrement au Cameroun ne se soucient pas de la démarche dans les missions de commissariat aux comptes. Cela se justifie par le fait que les dossiers de travail ne sont pas ouverts, la prise de connaissance générale n'est pas effectuée, l'évaluation du contrôle interne qui est le nœud de toute mission n'est pas au rendez-vous. Or, la réussite d'une mission de commissariat aux comptes est conditionnée par le respect scrupuleux de toutes les étapes généralement admises et l'obstruction d'une de ces étapes conduit à une certification approximative. De même, selon Bazerman et al., (1997) un auditeur serait incompetent s'il manque d'expérience. Tirta et Sholihin (2004) démontrent que la spécialisation et les connaissances particulières, dues à des formations spécifiques améliorent la qualité de l'audit, puisqu'elles permettent d'évaluer le risque et de détecter les fraudes. Ces auteurs démontrent que ces connaissances auxquelles est rajoutée l'expérience améliorent la performance de l'auditeur externe et ses capacités à détecter les fraudes.

Pour David et al., (2006), la réussite d'une mission d'audit ne dépend pas seulement du nombre d'heures de travail sur une mission, mais aussi des moyens techniques mis en œuvre, qu'ils s'agissent d'outils informatiques ou de moyens humains très spécifiques intervenant à l'occasion de certains contrôles. Cet argument est soutenu par les travaux de Djongoué (2007) qui précise que la matière première d'un cabinet d'audit est la matière grise. Pour lui, le cabinet pour aborder efficacement les missions, doit avoir d'une part, une équipe d'experts rompus à toutes les tâches. D'autre part, l'intervention sur les missions de commissariat aux comptes nécessite des spécialistes dans les domaines assez variés (Comptabilité, Audit, Droit et Informatique). En s'alignant sur les prédictions de Djongoué (2007), nous sommes en droit de déduire les hypothèses suivantes :

Hypothèse 7: *La qualité d'audit est associée négativement et significativement à l'expérience des auditeurs.*

Hypothèse 8: *La qualité d'audit est associée négativement et significativement au manque de formation des collaborateurs des CAC.*

Pour assurer la confiance auprès des utilisateurs de l'information comptable et financière, les CAC doivent avoir un comportement éthique et professionnel dans l'exercice de leur profession. Dans le même ordre d'idées, on note qu'à l'ère de la transparence et de l'ouverture, l'auditeur doit être plus responsable pour les résultats des tests effectués sur la base du code d'éthique et normes professionnelles (Nasrullah, 2003). Selon IFAC (1998), être intègre signifie agir de façon éthique et honnête, exécuter son travail en toute objectivité et conserver son indépendance, dans les faits et en apparence, lors des prestations de services indépendantes. D'après le code éthique de l'IFAC, la confidentialité n'est pas seulement une question de divulgation d'informations, mais elle implique qu'un professionnel du contrôle qui reçoit des informations lors du déroulement de la mission ne les utilise pas et n'apparaisse pas comme utilisant ces informations pour son intérêt personnel ou celui d'un tiers.

Il en résulte d'après les travaux de Bouaziz (2008) qu'un professionnel comptable est compétent lorsqu'il sait agir pour réaliser une tâche particulière : il maîtrise les connaissances théoriques et techniques nécessaires pour l'exercice de la tâche (cadre conceptuel, normes professionnelles, les lois et décrets), il sait comment faire ainsi que « comment être » : la manière de se comporter. Selon Koubaa et Jarboui (2014) les principes d'éthique de l'auditeur tels que la confidentialité et l'indépendance contribuent à l'amélioration de la qualité de l'information financière.

Dans la même lancée, Sangué-Fotso (2015) et Foka et al., (2018) montrent que certains CAC ne respectent pas la durée de mandats dans la mesure où certains font au moins 9 ans. Ces résultats confirment la longévité des CAC en poste et expliquent l'écart entre la pratique et la règle. De même, Déix et Giroux (1992) soulignent qu'au fur et à mesure qu'augmente la durée du mandat de l'auditeur, la qualité de son opinion et le niveau d'indépendance perçue baissent. Pour eux, à partir d'une certaine durée, le professionnel du contrôle n'est plus indépendant.

Pour Noubbigh (2014), la durée de la relation entre l'auditeur et le client est susceptible d'affecter la qualité des travaux d'audit et plus précisément la qualité du reporting financier. Pour cet auteur, dès les premières années de la relation, l'auditeur n'est pas très familiarisé avec l'environnement de la firme et son système comptable. Il est très difficile pour lui de découvrir les erreurs ou les fraudes, surtout si le dirigeant les dissimule délibérément. L'auteur mentionne qu'au fur et à mesure que la relation progresse dans le temps, l'auditeur acquiert des connaissances plus profondes du système et de l'environnement du client et au même titre, sa capacité de détection des fraudes et des erreurs augmente.

Cependant, à un certain moment de la relation, la capacité de l'auditeur à découvrir les défaillances est réduite à cause de la complaisance et des relations d'amitié qui peuvent s'installer et qui prennent le pas sur l'objectivité (Chang et al., 1993). La durée des mandats entre auditeur et client a tendance à détériorer l'indépendance de l'auditeur. En effet, des liens personnels sont susceptibles de se tisser de façon à limiter l'objectivité, le scepticisme et la vigilance de l'auditeur. Pour d'autres (Stanley et Dezoort, 2007 ; Chen et al., 2008), lorsque l'auditeur externe met long au sein d'une

entreprise, cela entraîne une familiarité avec les procédures de l'entreprise, ce qui diminue ses capacités de détection.

Ces propos des auteurs sont également confortés par les travaux empiriques de Noubbigh (2014) qui a trouvé que la durée des mandats favorise et augmente les accruals discrétionnaires à un seuil de 1%, ce qui est de nature à diminuer la qualité du reporting financier. Ces résultats confortent les thèses qui soutiennent que la durée des mandats entache la qualité d'audit, plus précisément l'indépendance des auditeurs, ce qui est de nature à altérer la qualité de l'information certifiée et publiée.

D'autres auteurs par contre estiment qu'une longue relation de collaboration améliore la compréhension de l'auditeur de la situation de la firme. En effet, celui-ci devient capable de détecter les défaillances et de les relever afin de les corriger. Plus concrètement, ceux qui militent pour une relation à long terme entre l'auditeur et l'audité soulignent qu'une relation à long terme permettrait à l'auditeur d'acquérir une expertise des opérations de son client et permettrait au vérificateur d'être plus efficace. Cette relation améliorera la capacité de l'auditeur à détecter les irrégularités. Carcello et Nagy (2004) précisent que la capacité pour l'auditeur à détecter les fraudes est plus élevée durant les trois premières années du mandat. A partir de la littérature, nous pouvons déduire les hypothèses suivantes :

Hypothèse 9: *L'incompatibilité dans le service par l'auditeur affecte négativement la qualité d'audit.*

Hypothèse 10: *L'exercice au-delà de la durée légale des mandats des auditeurs à une influence négative sur la qualité d'audit.*

Hypothèse 11: *Il existe une relation négative et significative entre la confidentialité de l'auditeur et la qualité d'audit.*

Hypothèse 12: *Il existe une relation positive et significative entre l'intégrité de l'auditeur et la qualité d'audit.*

Au regard des développements présentés ci-dessus, il est possible de conclure à l'existence d'une relation entre le comportement des producteurs d'opinion et la qualité du service offert. L'expérimentation à partir des données issues d'un échantillon de cabinet d'audit au Cameroun contribuera à la vérification empirique des prédictions de la littérature. Avant d'y parvenir, il sera nécessaire de présenter tout d'abord le cadre méthodologique de cette étude.

2. Démarche méthodologique de l'étude

Nous présenterons en premier lieu les variables de l'étude, en deuxième lieu le modèle d'analyse et en troisième lieu l'échantillon, les données et les outils statistiques d'analyse.

2.1. Les variables de l'étude

La variable à expliquer : Indice qualité de l'audit externe

Après avoir énuméré les différents critères de mesure de la qualité d'audit employés dans les travaux antérieurs (présentés dans la section revue de la littérature), nous présenterons les critères que nous avons utilisés dans notre étude. Alors que la plupart des travaux emploient la compétence et l'indépendance de l'auditeur pour appréhender la qualité d'audit, nous avons choisi pour notre part de construire un indice de la qualité d'audit externe (**IQUAD**) qui présente l'avantage d'intégrer en une seule mesure les deux dimensions. Cette approche se justifie par l'absence de consensus dans la littérature pour ce qui est de l'appréhension de ce concept. Cette approche est inspirée de celle O'sullivan et al., (2008) qui ont construit un indice de gouvernance; de celle Nagar et Basu (2002) sur l'ensemble des critères d'appréciation de la gouvernance proposé par ASSET4-ESG de Thomson Reuters's et de celle de Lajmi et Gana (2012) qui ont construit un indice qualité d'audit. De manière générale nous avons retenu 18 proxys pour construire cet indice. La valorisation de ces proxys est

faite sur la base de l'échelle de Likert à cinq entrées (« Pas du tout d'accord », « Pas d'accord », « Moyennement d'accord », « D'accord » et « Tout à fait d'accord »). Le tableau 3 ci-après présente les deux dimensions de la qualité d'audit avec leurs différents indicateurs.

Tableau 3 : Dimensions et critères d'appréciation de la qualité d'audit

<i>Qualité d'audit</i>	
<i>Dimension compétence et ses indicateurs</i>	<i>Dimension indépendance et ses indicateurs</i>
<ul style="list-style-type: none"> -Le fait que l'auditeur ou l'équipe d'audit ait respecté le budget temps -Le fait que l'auditeur et les membres de l'équipe d'audit aient un niveau de compétence technique -La rigueur méthodologique dans le travail -Les efforts que l'auditeur fournit dans le travail -La capacité pour l'auditeur à détecter les anomalies -Le grand nombre d'années d'expérience de l'auditeur et des membres de l'équipe d'audit sur le dossier -Connaissance globale de l'activité de l'entreprise -Respect des normes comptables -Stabilité de l'équipe d'audit -Appréciation des procédures d'audit -Importance des honoraires d'audit 	<ul style="list-style-type: none"> -Respect des règles déontologiques -Rupture du contrat avec le client tous les six ans -Capacité pour l'auditeur à révéler les anomalies -Interdiction de tout lien particulier entre le cabinet et le client -Interdiction pour le cabinet de fournir des services autres que celui d'audit -Interdiction pour le cabinet de percevoir du client un montant d'honoraires trop élevé par rapport à la totalité des honoraires -Etre capable de porter un jugement affranchi de toute influence

Source : Construction de l'auteur à partir de la littérature

D'après Nagar et Basu (2002), l'analyse en composantes principales (ACP) aura pour objet de réduire l'ensemble de ces critères (tableau 3) en un minimum de facteurs non redondants. Correia et al., (2009) soulignent que les indices dérivés de l'analyse en composantes principales les plus utilisés sont issus soit du premier facteur soit de la moyenne proportionnelle de tous les facteurs obtenus avec les poids représentés par les variances proportionnelles de chacune (les valeurs propres). Dans la présente étude, nous avons retenu la première méthode pour la simple raison que le premier facteur conserve l'essentiel de l'information initiale sélectionnée pour caractériser les diverses dimensions de la qualité d'audit.

L'**IQUAD** calculé à partir de ce premier facteur sera standardisé sur une échelle allant de 0 à 1, grâce à la relation ci-après :

$$IQUAD = \frac{IQUAD_i - \text{Min}(IQUAD)}{\text{Max}(IQUAD) - \text{Min}(IQUAD)}$$

0 indique le niveau le plus faible de l'indice de la qualité d'audit et 1 le niveau le plus élevé. Pour plus amples informations sur les étapes d'élaboration de cette méthode, on peut se référer aux travaux de Nagar et Basu (2002) et Krishnakumar et Nagar (2008). Les auteurs tels que Correia et al., (2009) ; Mougou Mbenda et Niyonsaba Sebigunda (2015) et Djoutsa et al., (2018) ont aussi expérimenté cette méthode dans leurs travaux.

La variable explicative : le comportement des auditeurs

En se basant sur la littérature nous avons retenu douze variables permettant de caractériser le comportement des producteurs d'opinion. Il s'agit de la réduction de la quantité de travail au-delà de la normale (**REDUCT_TRAVAIL**), de la revue superficielle des dossiers des clients (**REVUE_SUP**), du non approfondissement d'un point de vue comptable (**NON_APPOF**), de déclarer avoir effectué un travail qui n'a en fait pas été réalisée (**FRAUDE**), du non-respect de la quantité de temps allouée pour effectuer les tâches spécifiques d'audit (**BUG_TEMP**), de la fréquence des heures supplémentaires non déclarées pour terminer la mission (**FREQ_HEURE**), de l'expérience des auditeurs (**EXPERIEN_AUDIT**), de la formation des collaborateurs du CAC (**MAN_FORMA**)⁶, l'incompatibilité

⁶ La formation des collaborateurs du CAC a été mesurée dans cette étude via deux items. Pour analyser le résultat global de ces deux items, nous avons fusionné ces deux items en un seul. Cette nouvelle variable fusionnée se nomme indicateur global de la formation des collaborateurs du CAC.

dans le service par l'auditeur (**INCOMPATI-SERVICE**), de la durée de collaboration avec le client (**EXERCICE_AUDELA**), de la confidentialité de l'auditeur (**CONF**)⁷ et de l'intégrité de l'auditeur (**INTE**)⁸. Toutes ces variables ont été mesurées à travers l'échelle de Likert cinq points (1 : *Très souvent*, 2 : *Assez souvent*, 3 : *Parfois*, 4 : *Rarement* et 5 : *Jamais*) à l'exception de l'expérience de l'auditeur et de la durée de collaboration qui sont des variables nominales. L'expérience de l'auditeur prend la valeur 1 si l'auditeur a moins de 5 ans d'expérience, 2 s'il a entre 5 et 10 ans d'expérience, 3 s'il a entre 10 et 15 ans d'expérience et 4 s'il a plus de 15 ans d'expérience. S'agissant de la durée de collaboration entre l'auditeur et le client, elle prend la valeur 1 si l'auditeur a fait moins de 3 ans avec le client, 2 si la durée est comprise entre 3 et 6 ans, 3 si la durée est comprise entre 7 et 9 ans, 4 si la durée est comprise entre 10 et 12 ans et 5 si la durée va au-delà de 12 ans.

2.2. Modèle d'analyse

L'examen de la littérature a conduit à établir un lien entre le comportement des auditeurs et la qualité du service fourni. Notre étude s'inscrit dans une posture épistémologique positiviste. La méthode quantitative semble appropriée dans le cadre de cette étude car, son objectif est avant tout de mesurer, de quantifier et de permettre de généraliser les résultats à partir de l'échantillon de la population concernée. Il s'agira donc de tester les postulats théoriques extraits de la revue de la littérature présentée précédemment. Les exigences d'une telle approche impliquent entre autres la construction d'un modèle théorique de recherche à partir de la littérature sur le sujet. Le modèle économétrique proposé est inspiré des travaux de Lajmi et Gana (2012) et se présente comme suit :

$$IQUAD = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_i + u \quad (1)$$

Avec X_i , les variables explicatives ; β_0 , le terme constant ; β_i , les coefficients de régression et u , le terme d'erreur. La forme empirique complète du modèle est :

$$IQUAD = B_0 + B_1 REDUC_TRAVAIL + B_2 REVUE_SUP + B_3 NON_APPROF + B_4 FRAUDE + B_5 BUDG_TEMP + B_6 FREQ_HEURE + B_7 EXPERIEN_AUDIT + B_8 MAN_FORMA + B_9 INCOMPATI_SERVIC + B_{10} EXERCICE_AUDELA + B_{11} CONF + B_{12} INTE + u \quad (2)$$

Nous allons estimer ce modèle par une régression du type « logit », car elle est fréquemment utilisée dans des études similaires. Cette méthode permet en effet d'expliquer une variable dépendante et de nature binaire (*IQUAD*) en fonction de plusieurs autres variables indépendantes.

2.3. Echantillon, données et outils statistiques d'analyse

L'étude porte sur l'ensemble des Cabinets d'audits répertoriés par l'ONECCA en Janvier 2015. Pour le choix de l'échantillon, nous avons choisi la méthode de sondage par choix raisonné. Cette méthode consiste à mener une étude sur une partie de la population qui a les mêmes caractéristiques ou qui exerce les mêmes activités. Ainsi, pour notre enquête, nous nous sommes concentrés sur les villes de Douala et Yaoundé pour la simple raison que les cabinets d'audit présents dans ces villes représentent environ 90% de l'effectif total des cabinets d'audit installés au Cameroun. En ce qui concerne la collecte des informations, les représentants de 90 Cabinets d'audit sélectionnés à partir du répertoire de l'ONECCA ont été sollicités par téléphone à prendre part à l'enquête et la collecte de données s'est faite au cours de la période 2015-2016, par entretien direct à partir d'un questionnaire. Sur les 90 Cabinets sélectionnés, 63 ont effectivement répondu. Parmi ces 63

⁷ La confidentialité de l'auditeur a été mesurée à travers deux items. Pour obtenir le score total de la variable confidentialité de l'auditeur, nous avons fusionné les deux items en une variable.

⁸ L'intégrité de l'auditeur a été mesurée à travers deux items. Pour obtenir le score total de la variable intégrité de l'auditeur, nous avons fusionné les deux items en une variable.

cabinets, 60 ont été jugés exploitables (soit un taux de réponse de 66,67%). En ce qui concerne les outils statistiques mobilisés, nous avons utilisé les analyses descriptives à travers le tri à plat. Pour calculer l'indice de la qualité d'audit, nous avons eu recours à la technique de l'analyse en composantes principales (ACP), les caractéristiques de tendance centrale (la moyenne) et de dispersion (écart-type) pour décrire la construction de l'indice et pour estimer le modèle économétrique (2), nous avons utilisé la technique de régression logistique binaire.

3. Résultats et implications

3.1. Construction d'indice qualité d'audit spécifique aux cabinets d'audit

L'alpha de Cronbach est une technique qui permet d'évaluer l'homogénéité et la cohérence interne d'une échelle. En appliquant ce test sur les 18 indicateurs qui permettent de construire l'indice, nous obtenons à l'aide du logiciel SPSS un alpha de Cronbach égal à 0,70. Cette valeur est acceptable, étant donné qu'Evrard et al., (2000) estiment qu'un alpha supérieur à 0.6 est tout à fait convenable pour une recherche exploratoire. Après extraction de sept items du fait que leur qualité de représentation soit inférieure à 0,5, on a effectué l'analyse et on constate que d'après l'indice de KMO (0,609) et la statistique de Bartlett (0,000), les 11 indicateurs peuvent se prêter à une analyse factorielle. Des résultats de l'analyse factorielle, il ressort que sur les 11 facteurs examinés, seuls les 4 premiers peuvent être retenus, car ils restituent plus de 60% de la variance totale des valeurs propres. D'après la courbe des valeurs propres (voir figure annexe), les quatre premiers facteurs sont susceptibles d'être retenus pour l'analyse. Comme le soulignent Correia et al., (2009), les indices dérivés de l'analyse en composantes principales les plus utilisés sont issus soit du premier facteur, soit de la moyenne proportionnelle de tous les facteurs.

La première méthode a été choisie, car elle permet de retenir le premier facteur qui devra représenter l'indice de la qualité d'audit. Après épuración de sept items, l'analyse de fiabilité effectuée sur les 11 items présente cette fois-ci un alpha de Cronbach de 0,742 qui est également acceptable. Ce premier facteur restitue 29,627% de l'information initiale avec une valeur propre de 3,259.

Rappelons que l'indice de la qualité d'audit (IQUAD) a été calculé sur une échelle allant de 0 à 1 en standardisant les composantes (critères d'appréciation) principales du premier facteur décrivant l'indice de la qualité d'audit. Pour la construction de l'indice qualité d'audit, nous avons commencé tout d'abord par calculer la moyenne du facteur retenu. Après cela, nous avons également calculé la moyenne de l'indice qualité d'audit (0,5530). Pour estimer notre modèle par une régression du type « *logit* » les cabinets ayant des indices inférieurs à la moyenne sont caractérisés d'audit de moindre qualité et prennent la valeur 0 tandis que les cabinets ayant un indice au-dessus de la moyenne sont caractérisés d'audit de bonne qualité et prennent la valeur 1. Ainsi, 53,3% des cabinets d'audit de l'échantillon sont caractérisés d'audit de moindre qualité.

3.2. Impact du comportement des producteurs d'opinion sur la qualité du service offert dans le cadre de leur mission au Cameroun

Dans cette section, nous présentons les résultats du modèle utilisé pour estimer la relation entre le comportement des producteurs d'opinion et l'indice qualité d'audit. Il s'agira de présenter en premier lieu les résultats des analyses descriptives du comportement des producteurs d'opinion et en deuxième lieu les résultats de la relation existante entre le comportement des producteurs d'opinion et l'indice qualité d'audit à travers une analyse explicative (bi variée et multi variée).

Résultats des analyses descriptives du comportement des auditeurs

Les statistiques descriptives indiquent que 41,7% des auditeurs avouent qu'ils travaillent très souvent sur les éléments qu'ils jugent significatifs, 28,3% assez souvent, 13,3% parfois, 11,7% rarement et seulement 5% disent jamais. 10% de ces auditeurs affirment qu'ils effectuent très souvent les revues superficielles des dossiers de clients, 13,3% assez souvent, 20% parfois, 28,3% respectivement

rarement et jamais. Pour ce qui est du non approfondissement d'un point de vue comptable survenus au cours de la mission, 40% des auditeurs de l'échantillon admettent ne jamais en commettre ce type de comportement contrairement aux études françaises (43%) et aux études anglo-saxons (56%). S'agissant de la fraude, c'est-à-dire le fait de déclarer avoir effectué un travail qui n'a en fait pas été réalisé, la plupart des cabinets interrogés (76%) avouent ne jamais le faire.

Le respect du budget temps est perçu différemment par les cabinets d'audit de l'échantillon. 18,3% des auditeurs interrogés disent ne pas respecter le budget temps très souvent, 16,7% assez souvent, 35% parfois, 28,3% rarement et seulement 1,7% admettent respecté le budget temps. Pour remédier à cela, 33,3% des auditeurs des cabinets interrogés effectuent très souvent des heures supplémentaires non déclarées pour achever leur mission, 15% assez souvent, 30% parfois, 18,13% rarement et seulement 3,3% des auditeurs interrogés disent ne pas effectuer des heures supplémentaires. Concernant l'expérience de l'auditeur, 66,6% des auditeurs ont une expérience n'excédant pas 10 ans contre 33,4% qui ont une expérience supérieure à 10 ans. S'agissant de la formation des collaborateurs du CAC dans les cabinets d'audit, plus de la moitié (58,3%) des cabinets disent assurer la formation de leur collaborateur très souvent. 35% des cabinets interrogés disent offrir le plus souvent des services autres que la certification des comptes tels que l'établissement de la déclaration statistique et fiscale et les missions de conseil, 21,7% parfois, 13,3% rarement et 30% jamais. Concernant la durée des mandats des CAC, on observe que plus de la moitié des cabinets interrogés (53,3%) ont dépassé la durée légale des mandats qui est de 3 ans renouvelable une fois d'après l'article 704 de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. Pour ce qui est de la confidentialité et l'intégrité de l'auditeur, plus de 50% des auditeurs interrogés semblent respecter souvent les critères de confidentialité et d'intégrité.

Impact du comportement des producteurs d'opinion sur la qualité de service : une analyse explicative bi variée et multi variée

Avant de présenter les résultats de la régression, il est nécessaire de présenter la matrice de corrélation, question de contrôler s'il existe un problème sérieux de multi colinéarité entre les variables. Cette matrice se présente comme suit :

Tableau 5 : Matrice de corrélation entre les variables de l'étude

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	IQUAD
1	1	,201	-,071	-,023	,232	-,045	,006	-,123	,134	,033	-,141	-,135	-,364***
2		1	,048	-,040	,008	-,131	,041	-,097	,311**	,025	-,014	-,022	,142
3			1	-,010	,085	,318**	,082	-,049	,034	,066	-,071	,006	,228
4				1	,241	-,040	-,032	-,095	,234	,166	-,125	-,111	,290**
5					1	,333***	-,194	,110	,088	-,010	,156	,105	-,120
6						1	-,129	-,032	,044	,018	,045	-,033	,216
7							1	-,172	,155	,325**	-,167	-,094	,013
8								1	-,424***	-,238	,735***	,748***	-,265**
9									1	,110	-,377***	-,398***	,393***
10										1	-,218	-,218	,084
11											1	,750***	-,222
12												1	-,197
IQUAD													1

*** et **. La corrélation est significative respectivement au niveau 0.01 et 0,05 (bilatéral).

1 : Réduction de la quantité de travail ; 2 : Revue superficielle des dossiers des clients ; 3 : Non approfondissement d'un point de vue comptable ; 4 : Fraude ; 5 : Pression du budget temps ; 6 : Fréquence des heures supplémentaires non déclarées pour achever la mission ; 7 : Expérience de l'auditeur ; 8 : Formation des collaborateurs du CAC ; 9 : Incompatibilité dans le service par l'auditeur ; 10 : Exercice au-delà de la durée légale des mandats ; 11 : Confidentialité de l'auditeur ; 12 : Intégrité de l'auditeur.

En observant les données de ce tableau, il ressort qu'aucun coefficient n'est supérieur à 0,8 tel que prôné par Kennedy (1985). Donc, il n'existe pas un problème sérieux de multi colinéarité. Ces variables peuvent se prêter à une analyse de la régression. Le tableau 6 ci-après présente les résultats de la régression logistique binaire entre le comportement des producteurs d'opinion et l'indice de la qualité d'audit construit.

Tableau 6 : Estimation des paramètres par la méthode « Logit »

	B	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
REDUCT_TRAVAIL	-6,083	2,828	4,627**	1	0,031	0,002
REVUE_SUP	0,944	0,710	1,764	1	0,184	2,569
NON_APPOF	1,689	1,004	2,831*	1	0,092	5,412
FRAUDE	4,914	2,808	3,063*	1	0,080	136,134
BUG_TEMP	-3,282	1,453	5,100**	1	0,024	0,038
FREQ_HEURE	1,992	1,036	3,699*	1	0,054	7,331
EXPERIEN_AUDIT	-2,393	1,177	4,134**	1	0,042	0,091
MAN_FORMA	-9,954	4,809	4,283**	1	0,038	0,000
INCOMPATI-SERVICE	-3,924	1,763	4,955**	1	0,026	50,589
EXERCICE_AUDELA	-1,163	1,008	1,330	1	0,249	0,313
CONF	-5,380	3,067	3,077*	1	0,079	0,005
INTE	13,307	5,994	4,929**	1	0,026	601245,806
Constante	-19,433	12,941	2,255	1	0,133	0,000
	Khi deux=56,757*** (p=0,000), -2log-vraisemblance = 26,154 R ² Nagelkerke = 0,817 N= 60					

***,**,*: Significatif au seuil respectif de 1%, 5% et 10%.

A la lecture de ce tableau, nous pouvons tirer plusieurs constats :

La statistique du Chi-2 de Wald attestant la spécification du modèle est globalement significative au seuil de 1%. On observe dix variables significatives. On en conclut selon le R² Nagelkerke que les variables recensées pour caractériser le comportement des producteurs d'opinions expliquent à 81,7% la qualité d'audit.

On observe que la variable réduction de la quantité de travail au-delà de la normale (**REDUCT_TRAVAIL**) a une influence négative au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat

signifie que la probabilité d'avoir un audit de qualité diminue lorsque les auditeurs travaillent sur les éléments qu'ils jugent significatif. On peut supposer que ces actes intentionnels posés par les auditeurs ont pour conséquence de réduire la qualité d'audit, car les auditeurs réduisent la collecte de preuves de façon inappropriée (Malone et Roberts, 1996). Alderman et Deitrick (1982) ont montré que les comportements de réduction de qualité étaient plus fréquents là où la documentation des papiers de travail avait été diminuée. Ce résultat permet de valider l'hypothèse 1 qui stipule que « **la réduction de la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale a une influence négative sur la qualité d'audit** ».

S'agissant du non approfondissement d'un point de vue comptable, on peut remarquer qu'il existe une relation positive et significative au seuil de 10% entre le non approfondissement d'un point de vue comptable (**NON_APPROF**) et l'indice qualité d'audit. Ce résultat signifie que la probabilité d'avoir un audit de qualité augmente lorsque les auditeurs n'approfondissent pas un point de vue comptable survenu lors de la mission d'audit. Ce résultat est surprenant étant donné qu'il était censé plutôt détériorer la qualité d'audit. Ce constat nous laisse croire que certains auditeurs certifient les états financiers sans réellement l'effectuer, de peur de perdre leur mandat et voir les honoraires diminuer, ce qui expliquerait les fautes de gestion découverte par le CONSUPE quelques années plus tard dans les dossiers de travail des CAC de la société SONARA ainsi que l'incompétence du personnel composant l'équipe d'audit. Ce résultat permet de rejeter **l'hypothèse 3**.

La fraude a une influence positive au seuil de 10% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat signifie que la probabilité d'avoir un audit de qualité augmente lorsque les auditeurs déclarent avoir effectué un travail qui n'a en fait pas été réalisé. Ce résultat est surprenant étant donné que le fait de déclarer avoir effectué un travail devrait plutôt détériorer la qualité d'audit. Cela peut aussi s'expliquer par les fautes de gestion découvertes quelques années plus tard par le CONSUPE après avoir contrôlé les dossiers de travail de certains cabinets d'audit et pourtant les auditeurs ont certifié les comptes sans réserves. Ce résultat permet de rejeter **l'hypothèse 4**.

Le non-respect du budget temps (**BUG_TEMP**) a une influence négative au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat suggère que la probabilité d'avoir un audit de qualité diminue lorsque les auditeurs ne respectent pas le budget temps. Ce résultat trouve en partie son sens dans les travaux de Margheim et Pany (1986) qui ont révélé que les budgets trop serrés conduisent souvent les auditeurs à omettre des pièces dans leur programme de vérification, conduisant ainsi à la réduction de la qualité de l'audit. Une investigation ultérieure menée par Kelley et Margheim (1990) a mis en évidence des résultats similaires. Plus explicitement, les résultats des études montrent que les budgets de temps sont difficiles à atteindre et cela peut influencer la réussite de la mission d'audit (Cook et Kelley, 1988 ; Kelley et Margheim, 1990 ; Dalton et Kelley, 1997). Coram et al., (2003) suggèrent que les chances d'avoir un audit de qualité diminuent lorsque les auditeurs subissent la pression sur les budgets temps. Ce résultat permet de valider l'hypothèse 5 qui stipule que « **la pression du budget temps affecte négativement et significativement la qualité d'audit** ».

La fréquence des heures supplémentaires non déclarées pour achever la mission (**FREQ_HEURE**) a une influence positive et significative au seuil de 10% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat signifie que les chances d'avoir un audit de qualité sont élevées lorsque les auditeurs effectuent des heures supplémentaires non déclarées pour terminer la mission. La sous-déclaration du temps se pose donc quand un auditeur effectue des travaux à sa charge et ne facture pas au client pour qui le travail a été fait. Bien que ce type de comportement ne pose pas de menace immédiate pour la qualité de l'audit, il peut conduire à des conséquences indésirables telles que les évaluations inexacts du personnel, les pertes de revenus pour l'entreprise, les budgets futurs irréalistes et des comportements dysfonctionnels sur les contrôles d'audit futurs (Paino et al., 2010). Selon Alderman et Deitrick (1982) et Otley et Pierce (1996), la sous-déclaration du temps passé sur la mission est susceptible de conduire à des budgets très serrés. Les études précédentes l'ont mis en évidence comme étant une cause majeure des comportements dysfonctionnels, mais qui ne doit pas

nécessairement conduire à la détérioration de la réussite de la mission. De même, Pierce et Sweeney (2004) soulignent que la contrainte budgétaire est susceptible de pousser les auditeurs à s'engager dans la sous-déclaration du temps que d'adopter des comportements réducteurs de la qualité d'audit. Pour eux, les auditeurs travailleront plus en avant sur leur temps personnel sans pour autant déclarer ces heures supplémentaires. Ce qui nous permet de valider l'hypothèse 6 qui stipule que **« la fréquence des heures supplémentaires non déclarées par l'auditeur pour terminer son travail influence positivement et significativement la qualité d'audit »**.

L'expérience de l'auditeur (**EXPERIEN_AUDIT**) a une influence négative et significative au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat suggère que la probabilité d'avoir un audit de qualité diminue lorsque les auditeurs manquent d'expérience. Ce résultat rejoint les travaux de Bazerman et al., (1997) qui ont trouvé qu'un auditeur serait incompetent s'il manque d'expérience. Ce résultat permet de valider l'hypothèse 7 qui précise que **« la qualité d'audit est associée négativement et significativement à l'expérience des auditeurs »**.

Le manque de formation des collaborateurs du CAC (**MAN_FORMA**) a une influence négative et significative au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat suggère que la propension d'avoir un audit de qualité se détériore lorsque les collaborateurs du CAC manquent de formation. Donc les cabinets gagneraient à développer une bonne politique de formation de leur collaborateur sur les secteurs d'activité de leurs principaux clients. Ce résultat fait également comprendre que lorsque les auditeurs sont insuffisamment encadrés, cela fait en sorte qu'ils dépendent de l'entreprise contrôlée et ne sont pas libres dans leur façon d'agir, car disposant de peu de connaissance et de savoir-faire pour affronter les intimidations des dirigeants contrôlés. Ce résultat rejoint les conclusions de Djongoué (2007) qui souligne que le manque de formation continue des collaborateurs du CAC est un signal d'incompétence des auditeurs. L'auteur arrive à la conclusion que cette situation résulte généralement d'un encadrement insuffisant des membres de l'équipe d'audit. Plus explicitement, cela résulte d'un manque de formation des collaborateurs du CAC sur la tenue et l'importance des dossiers de travail et surtout de l'instabilité du personnel au cabinet. De plus, selon Tondeur (2003), l'un des critères les plus importants dans la réalisation d'un audit de qualité est la formation continue des collaborateurs des CAC. Pour lui, la formation continue des collaborateurs et la mise à jour de leurs connaissances est l'une des premières garanties de la réussite d'une mission d'audit. Personne ne peut nier selon l'auteur l'impact positif des formations sur la qualité d'audit. Ce résultat permet de valider l'hypothèse 8 qui stipule que **« la qualité d'audit est associée négativement et significativement au manque de formation des collaborateurs des CAC »**.

L'incompatibilité dans le service par l'auditeur (**INCOMPATI_SERVICE**) a une influence négative et significative au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat signifie que les chances d'avoir un audit de qualité diminuent lorsque les auditeurs fournissent d'autres services au même client en plus de la mission de certification des comptes. Ce résultat rejoint les prédictions de Sangué-Fotso (2015) qui soulignait déjà que la pratique de l'incompatibilité par les auditeurs conduit généralement à ne pas dénoncer les irrégularités constatées. En plus, l'incompatibilité pose un problème d'éthique dans le processus d'audit et ne permet pas à l'auditeur de rendre un jugement libre et moral. De plus, si on s'en tient aux travaux de Ndjetcheu (2013), lorsqu'on est amené à réviser son propre travail, il y a un risque élevé que son indépendance soit altérée. Ce résultat permet de valider l'hypothèse 9 qui indique que **« l'incompatibilité dans le service par l'auditeur affecte négativement et significativement la qualité d'audit »**.

S'agissant de la confidentialité de l'auditeur (**CONF**), on se rend compte qu'elle a une influence négative au seuil de 10% sur l'indice qualité d'audit. Ce résultat suggère que la probabilité d'avoir un audit de qualité se détériore lorsque les auditeurs n'agissent pas de manière professionnelle. Ce résultat va à l'encontre des principes éthiques qui stipulent que les auditeurs doivent respecter la confidentialité de l'information acquise dans le cadre des relations professionnelles et d'affaires. Ils ne doivent divulguer aucune information aux tiers, sans l'accord spécifique de l'autorité compétente

à moins que des dispositions légales ou professionnelles lui donnent en le droit (IFAC, 1998). Ce résultat est contraire aux travaux de Koubaa et Jarboui (2014) qui ont trouvé que les accruals discrétionnaires diminuent lorsque les auditeurs adoptent des comportements éthiques (tel que la confidentialité). Cette conclusion permet de valider l'hypothèse 11 qui indique « **qu'il existe une relation négative et significative entre la confidentialité de l'auditeur et la qualité d'audit** ».

Enfin, on constate que la variable intégrité de l'auditeur (**INTE**) a une influence positive au seuil de 5% sur l'indice qualité d'audit. On note donc, que dans un contexte où les acteurs adoptent des comportements rationnels la probabilité d'avoir un audit de qualité est élevé lorsque les auditeurs sont intègres. Autrement dit, plus l'auditeur agit de manière intègre c'est-à-dire en adoptant des comportements professionnels plus la probabilité d'avoir un audit de qualité augmente. Ce résultat corrobore les dispositions prescrites par l'IFAC (1998), en ce sens que, être intègre signifie agir de façon éthique et honnête, exécuter son travail en toute objectivité et conserver son indépendance, dans les faits et en apparence, lors de la prestation de services indépendants. Cette conclusion permet de valider l'hypothèse 12 qui souligne « **qu'il existe une relation positive et significative entre l'intégrité de l'auditeur et la qualité d'audit** ».

Les autres variables telles que la revue superficielle des dossiers des clients (**REVUE_SUP**) et la durée légale des mandats (**EXERCICE_AUDELA**) n'ont pas produit des résultats statistiques significatifs. Cela peut se justifier d'une part, par le fait que ce comportement (revue superficielle des dossiers des clients) n'a pas la même portée chez certains auditeurs, et d'autre part, la faible taille de l'échantillon pourrait expliquer pourquoi l'exercice au-delà de la durée légale n'a pas produit de lien significatif. Donc, les hypothèses formulées concernant ces deux variables sont rejetées.

En définitive, la qualité du service offert au Cameroun est expliquée en partie par les comportements affichés par les producteurs d'opinion. Ce qui confirme les prédictions de Herrbach (2000) et Bouaziz (2008). Pour eux, « *l'attitude et le comportement des auditeurs lors de la prestation de ces services ont des répercussions sur la prospérité économique de la collectivité d'un pays* ». En effet, selon eux les dossiers de travail des auditeurs sont le seul résultat tangible de l'audit qui peut faire l'objet d'un contrôle tant interne qu'externe ; leur bonne préparation est donc fondamentale. Ce qui pousse à dire que les comportements des individus qui les préparent peuvent affecter la qualité d'audit, dans la mesure où les dossiers de travail qu'ils ont produit servent de référentiel pour la délivrance du rapport d'audit.

Conclusion

La présente étude avait pour objectif de vérifier s'il existe une relation considérable entre le comportement des auditeurs et l'indice de la qualité d'audit ainsi construit.

L'indice de la qualité d'audit retenu dans cette étude est un indice composite construit à partir des deux dimensions de la qualité d'audit qui sont la compétence et l'indépendance de l'auditeur. L'exploitation des données recueillies par questionnaire sur un échantillon de 60 cabinets d'audit a permis d'aboutir à un certain nombre de résultats. Après analyse des données par les techniques d'analyses en composantes principales (ACP), de corrélation de Pearson et de régression logistique, trois constats ont été faits.

Il ressort en premier lieu que les cabinets d'audit de l'échantillon ayant des indices inférieurs à la moyenne sont caractérisés d'audit de moindre qualité, ils apparaissent dans 53,3% des cas tandis que les cabinets dont la valeur de l'indice se trouve au-dessus de la moyenne sont caractérisés d'audit de bonne qualité (ils apparaissent dans 46,7% des cas).

En deuxième lieu, on observe que les chances d'avoir un audit de qualité est d'autant plus grandes lorsque les auditeurs sont intègres, effectuent les heures supplémentaires non déclarées pour achever la mission et d'autant plus faibles lorsque les producteurs d'opinion ont tendance à adopter

certaines comportements négatifs tels que : la réduction de la quantité de travail au-delà de la normale, le non-respect du budget temps, le manque d'expérience, le manque de formation des collaborateurs, la pratique de l'incompatibilité dans le service et le manque de confidentialité.

En troisième lieu, il ressort que les chances d'avoir un audit de qualité au Cameroun sont élevées lorsque les auditeurs déclarent avoir effectué un travail qui n'a pas été réalisé et lorsqu'ils n'approfondissent pas un point de vue comptable lors de la mission d'audit. Ce résultat est surprenant si on s'en tient à la littérature, mais pourrait aussi trouver son sens dans notre contexte. Dans la mesure où les producteurs d'opinion ayant la crainte de perdre leur mandat et voir les honoraires négociés à la baisse pourraient être amenés à produire un rapport d'audit sans réserve. Ce qui expliquerait les négligences découvertes par le CONSUPE en 2013 dans les dossiers de travail de certains cabinets d'audit de la société SONARA ainsi que l'incompétence du personnel composant l'équipe d'audit.

Malgré l'apport indéniable de ces résultats dans notre contexte, les conclusions doivent être interprétées avec beaucoup de précaution compte tenu de la taille de l'échantillon et de la limite habituelle liée à toute collecte des données par voie d'enquête. Compte tenu aussi de l'appréciation de la qualité d'audit selon une approche indirecte. Cette étude ouvre les pistes à plusieurs interrogations qui, dans les travaux futurs devront certainement trouver des éléments de réponse. Il s'agit par exemple de se poser la question de savoir sur quoi repose l'opinion des auditeurs au Cameroun ? Ce qui permettrait d'examiner l'impact du type d'opinion émis par l'auditeur externe sur le délai d'établissement de son rapport d'une part, et d'autre part, d'identifier les déterminants de la formulation de l'opinion d'audit au Cameroun. En effet, l'opinion des professionnels de la comptabilité est la partie la plus importante du rapport d'audit puisqu'elle renseigne sur les détails et les conclusions de la mission. Pour inciter les bonnes pratiques professionnelles, nous suggérons à l'ONECCA de veiller au développement du professionnalisme des auditeurs et d'envisager la mise sur pieds d'un contrôle sanction exercé par des organismes externes à la profession comme le CONSUPE. Il serait aussi temps que l'Etat à travers l'ONECCA envisage la création d'une compagnie nationale des CAC au Cameroun, ce qui contribuera à la réduction des incompatibilités observées au sein de la profession et par conséquent à l'amélioration de la qualité de l'audit légal.

Références Bibliographiques

- Abdolmohammadi, M. J., Shanteau, J., (1992). Personal attributes of expert auditor. *Organizational and Human Decision Processes* 2 158-173.
- Alderman, C. W., Deitrick, J. W., (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 1 (2):54-68.
- Ammar, S., (2006). La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables. 27^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Audoussert-Coulrier, S., (2008). *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises : deux études de déterminants. Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés*. Doctorat en Sciences de Gestion, Paris : Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., Loewenstein, G. F., (1997). The impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review* 38 89-94.
- Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Hermanson, R. H., (1997). The determinants of audit client's satisfaction among client of big six firms. *Accounting Horizons* 11 (1):7-24.
- Bell, T., Caushalli, M., Knechel, R. (2012). Audit firm tenure, non-audit services and internal assessments of audit quality. Presentation at the Katholieke Universiteit Leuven Belgium. *International symposium on Auditing Research*.

- Bell, T. B., Marrs, F. O., Solomon, I., Thomans, H. (1997). Auditing organization through a strategic-systems lens. The KPMG Business Measurement Process.
- Bennechib, F., (2004). *De l'efficacité du co-commissariat aux comptes*. Doctorat en sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Bertin, E., (2001). Faire de la recherche en audit : Bilan et perspectives. Cahier de recherche, Université de Tours.
- Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., Stein, M. (2006). An analysis of cross-sectional differences in Big and non public accounting firms audit programs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 25 27-48.
- Bouaziz, F., (2008). *Les compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes : identification et développement*. Mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, Université du Sud, SFAX.
- Carassus, D., Cormier, D., (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9 (1) :171-188.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., Mcgrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and theory* 11 (1): 1-15.
- Carcello, J. V., Nagy, A. L., (2004). Audit Firm tenure and Fraudulent Financial reporting. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory* 23 (2): 55-69.
- Chan, P., Ezzamel, M., Gwilliam, D., (1993). Determinants of audit fees for quoted UK companies. *Journal of Business Finance and Accounting* 20 (6): 765-786.
- Charpateau, O., (2007). Ethique de l'auditeur et capacité à révéler une erreur : comparaison des auditeurs financiers et opérationnels. Publié dans *Comptabilité et Environnement*.
- Chemangui, M., (2004). *Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill*. Doctorat en Sciences de Gestion, Besançon : Université de Franche-Comté.
- Chen, C., Lin, C., Lin, Y., (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting research* 25 (2): 415-445.
- Citron, D. B., Taffler, R. J., (1992). The Audit Report Under going concern Uncertainties: an Empirical Analysis. *Accounting and Business research* 88 337-345.
- Colasse, B., (2003). Auditer une mission impossible? In *Public Accounting Organizations and Society* 10 (2): 149-169.
- Cook, E., Kelley, T., (1998). Auditor stress and time budgets. *The CPA Journal* 58 (7): 83-86.
- Cook, E., Kelly, T. (1991). An International Comparison of Time Budget Pressures: The United States and New Zealand. *The Woman CPA* 53 (2): 25-30.
- Coram, P., Ng, J., Woodliff, D. R., (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review* 13 38-44.
- Correia, L. F., Amaral, H. F., Louvet, P., (2009). Un indice de gouvernance pour les entreprises au Brésil. Communication présentée au 5^{ème} colloque de l'IFBAE, Grenoble, France.
- Dalton, T., Kelley, T., (1997). A comparison of dysfunctional behaviors by tax accountants and auditors under time budget pressure. *Advances in Accounting* 15 193-208.
- David, C. H., Knechel, W. R., Normn, W. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191.
- De Angelo, L. E., (1981a). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economic* 3 183-199.
- Deis, D. R., Giroux, G. A., (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 67 (3): 462-479.
- Djongoue, G., (2007). Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises. Communication au Colloque international sur la gouvernance : quelles pratiques pour promouvoir le développement économique de l'Afrique. Lille, novembre.

- Djoutsa Wamba, L., Foka Tagne, A., (2014). Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? *Revue Gestion et Organisation* 6 (2): 89-99.
- Djoutsa Wamba, L., Hikkerova L., (2018). Does Shareholder-oriented corporate governance reduce firm risk? Evidence From listed European companies. *Journal of Applied Accounting Research* 19 (2): 295-311.
- Donnelly, D. P., O'Bryan, D., Quirin, J. J., (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behaviour: an explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in Accounting* 15 87-110.
- Evrard, Y., Pras, B., Roux, E., (2000). *Market : Etudes et recherches en marketing, fondements et méthodes*. 2^{ème} édition, Paris: Dunod.
- Flint, D., (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. London, Macmillan Education.
- Foka Tagne, A. G., Djoutsa Wamba L., (2019). The Views of Auditors and Accountants on the Quality of Services Rendered by Auditing Firms in the Context of Cameroon. *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing* 19 (1): Version 1 9-26.
- Foka Tagne, A. G., Ndassi Yepgnou, J., Kamdem, D., (2017). Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone. *Journal of Academic Finance* 8 (1): spring 2017 93-110.
- Foka Tagne, A. G., Hikouatcha Kenfack, P. D., Mbaduet, J. F., Ndassi Yepgnou, J., (2018). Qualité d'audit, concentration de l'actionariat et reporting financier : une étude auprès des préparateurs des comptes au Cameroun. *Journal of Academic Finance* 9 (1): spring 2018 27-54.
- Francis, J. R., Bin, K. (2006). Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies* 11 (4): 495-523.
- Francis, T., Hanna, D., Vincent, L., (1996). Causes and effects of discretionary asset write-offs. *Journal of Accounting Research* 34 117-134.
- Gaddour, I., (2013). Contribution à l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors : une approche managériale (le cas Français). Publié dans *Comptabilité sans Frontières*.
- Gandja, S. V., (2014). Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement. *Comptabilité sans Frontières* 1-27, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00999706>.
- Gonthier, N. B., (2011). L'impact des changements réglementaires récents sur la qualité perçue de l'audit : une étude exploratoire auprès des préparateurs d'information financière. *Comptabilité, Economie et Société* 1-36.
- Hay, D., Knechel, W. R., Ling, H., (2008). Evidence of the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing* 12 9-24.
- Herrbach, O., (1999). Qualité et réduction de qualité en audit financier : le comportement des collaborateurs de cabinets. 20^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Herrbach, O., (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Doctorat en Sciences de Gestion, Toulouse : Université des Sciences Sociales.
- Hottegindre, G., Lésage, C., (2007). Un mauvais auditeur : dépendant et/ou incompetent ? Etude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de comptabilité, Poitiers.
- IFAC (1998). Code d'éthique des professionnels comptables, principes fondamentaux.
- Jensen, M., Meckling, W., (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 305-360.
- Kasigwa, G., Munene, J. C., Ntayi, J., Nkote, I., (2013). The reduce Audit Quality behavior of Auditors in Uganda. *African Journal of Accounting Economics, Finance and Banking research* 9 (9): 1-13.
- Kelley, T., Margheim, L., (1990). The impact of Time budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Behavior. *Auditing. A journal of Practice and Theory* spring 21-41.
- Kelly, T., Seiller, R. E., (1982). Audit stress and times budgets. *The CPA Journal* 24-34.
- Kennedy, P., (1985). *A guide to econometrics*. Second edition, The MIT press, Cambridge.

- Koubaa, R., Jarboui, A., (2014). L'impact de l'éthique de l'audit externe sur la qualité de l'information. 13^{ème} conférence Internationale de gouvernance de l'Association Académique Internationale de Gouvernance.
- Krishnakumar, J., Nagar, A. L. (2008). On exact statistical properties of multidimensional indices based on principal components, factor analysis, MIMIC and structural equation models. *Social Indicators research* 86 (3): 481-496.
- Kustinah, S., (2013). The influence of dysfunctional behavior and individual culture on audit quality. *International Journal of Scientific and Technology research* 2 (5): 1-8.
- Lajmi, A., Rabah Gana, M., (2012). Structure de propriété et qualité de l'audit externe : cas des entreprises belges cotées. *Gestion* 2000 29 83-97.
- Lee, T. (1993). *Corporate Audit Theory*. First edition, Chapman et Hall, London.
- Lennox, C. S., (1999). Audit quality and auditor size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of business finance and Accounting* 26 (7/8): 779-805.
- Libby, R., Frederick, D. M., (1990). Experience and the ability to Explain Audit findings. *Journal of Accounting Research* 348-367.
- Libby, T., Thorne, L., (2004). The identification and categorization of auditors' virtues. *Business Ethics Quarterly* 14 (3): 479-498.
- Lightner, S. M., Adams, S. J., Lightner, K. M., (1982). The Influence of Situational, Ethical and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting behavior. *Auditing, A Journal of Practice and Theory* 2 1-12.
- Malone, C. F., Roberts, R. W., (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing, A Journal of Practice and Theory* 15 49-64.
- Manita, R., Chemangui, M., (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : « une revue critique ». Actes du 28^{ème} congrès annuel de l'Association francophone de Comptabilité.
- Manita, R., (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché tunisien. *In la place de la dimension européenne dans la Comptabilité-Contrôle-Audit*, France.
- Manita, R., Pigé, B., (2006). La notion par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit. Association Francophone de Comptabilité.
- Margheim, L., pany, K., (1986). Quality Control, Premature Signoff and underreporting of Time: Some Empirical Findings. *Auditing: A journal of Practice and theory* 50-63.
- Matsumura, E. M., Tucker, R. R., (1995). Second Partner Review: An Analytical model. *Journal of Accounting Auditing and finance* 173-200.
- Mautz, R. K., Sharaf, H. A., (1961). The Philosophy Auditing. *American Accounting Association Sarasota*.
- Mballa Atangana, y. V., Feudjo, J. R., (2016). Peut-on faire confiance aux états financiers ? Le cas de 8 entreprises camerounaises. 1^{ère} Journée d'Etude Africaine en comptabilité et contrôle (JEACC) tenue à Dakar le 15 décembre.
- McNair, C. J., (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour. *Accounting, Organizations and Society* 16 635-53.
- Moizer, P. (1997). Auditor reputation: the International empirical evidence. *International Journal of Auditing* 1 (1): 61-74.
- Moungou Mbenda, S. P., Niyonsaba sebigunda, E., (2015). Efficacités des mécanismes de gouvernance des PME : une évaluation empirique en contexte camerounais. *Revue internationale des PME*, 28 (1) : 57-85.
- Nagar, A. L., Basu, S. R., (2002). Weighting socio-economic indicators of human development: a latent variable approach. In: *ULLAH et al. (org)*, handbook of applied econometrics and statistical inference, New York: Marcel Dekker, cap; 29.
- Nasrullah, D., (2003). Factors Affecting the Quality Audit In public Sector And Some characteristics to increase it.

- Ndjetcheu, L., (2013). Mécanismes de gouvernance et pérennité des établissements de micro finance (EMF) de 2^{ème} catégorie au Cameroun : une approche par le contrôle externe. Colloque sur la Micro finance.
- Omri, M. A. B., Akrimi, N. A., (2014). Les facteurs d'influence de l'indépendance de l'auditeur externe : une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financière tunisiens. *Revue Gestion et Organisation* 6 (2) : 67-74.
- O'Sullivan, N., (2000). The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies, *British Accounting Review* 32 397-414.
- O'Sullivan, N., Percy, M., Stewart, J., (2008). Australian evidence on corporate governance attributes and their association with forward-looking information in the annual report. *Journal of Management and Governance* 12 (1): 5-35.
- Otley, D. T., 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.
- Otley, D. T., Pierce, B. J., (1996a). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9 (1): 31-58.
- Otley, D. T., Pierce, B. J., (1996b). The operation of control systems in large auditing firms. *Auditing. A Journal of Practice and Theory* 15 (2): 65-84.
- Paino, H., Ismail, Z., Smith, G. M., (2010). Dysfunctional Audit Behavior: An Exploratory Study in Malaysia. *Asian Review of Accounting* 18 (2): 162-173.
- Palmrose, Z. V., (1988). Analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting review* 63 (1): 55-73.
- Pierce B., Sweeney, B., (2004). Cost-quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *The European Accounting Review* 13 (3): 415-441.
- Piot, C., (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *European Accounting Review* 10 (3): 461-499.
- Prat dit Hauret, C., (2003). Audit et développement moral cognitive. *Finance-Contrôle-Stratégie* 3 117-136.
- Rapport de la chambre des comptes de la cour suprême de 2013.
- Rapport de la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC) de 2013.
- Rhode, J., (1978). *The Independent Auditor's Work Environment: A Survey*. New York: AICPA.
- Richard, C., (2001). La compétence relationnelle de l'auditeur : du partage du savoir explicite et tacite. *Les cahiers de l'audit, Revue d'opinion de la CNCC* (12) :44-48.
- Richard, C., (2003). L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques. *Revue Française de Gestion* 6 (147) : 119-131.
- Sakka, A., (2010). L'auditeur complice ou victime de l'audit ? Publié dans *N/P*.
- Sakka, A., Manita, R., (2011). Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : une étude exploratoire sur le marché français. Publié dans *Comptabilité, Economie et Société*, Montpellier, France.
- Sangué-Fotso, R., (2011). *L'efficacité de la structure de contrôle des entreprises camerounaises*. Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Franche-Comte.
- Sangué-Fotso, R., (2015). Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte camerounais. *Revue de Management et de Stratégie* 2 (1) : 1-17.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., Cooper, C., (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting* 9 299-330.
- Stanley, J. D., DeZoort, F. T., (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (2): 131-159.
- Tirta, R., Sholihin, D., (2004). The Effect of Experience and Task-Specific Knowledge on Auditors' Performance in Assessing A Fraud Case. *JAAI* 8 (1): 1-21.
- Tondeur, H., (2003). Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes. Cahier de recherche, IAE de Lille.
- Vu, V. H. T., Causse, G., (2011). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit selon les auditeurs : tentative d'explication théorique. *Comptabilité, Economie et Société* 1-21.

Watts, R. L., Zimmerman, J. L., (1983). Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence. *Journal of Law and Economics* 26 (3): 613-634.

Watts, R. L., Zimmerman, J. L., (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, *Contemporary Topics in accounting series Englewood Cliffs*, New Jersey.

Annexe

