

La qualité d'audit et la qualité d'auditeur : Perception des inspecteurs des affaires financières de l'éducation nationale au Maroc

Mohamed ESSAOUDI¹ & Raja LOTFI²

¹ Département : Gestion & Management – Centre de Formation des Inspecteurs de l'Enseignement (CFIE),
10050 – Rabat, Maroc.

² École Normale Supérieure (ENS) – Université Hassan II, 20020 - Casablanca, Maroc.

Résumé : Ce papier présente une recherche à la fois holistique, empirique, descriptive et exploratoire. Son but principal est d'identifier les perceptions et attitudes des inspecteurs des affaires financières de l'éducation nationale à l'égard des caractéristiques descriptives et fonctionnelles de la qualité d'auditeur et les variables déterminants la qualité des missions d'audit réalisés dans le système éducatif marocain.

Par le moyen d'un double questionnaire en ligne, vingt - neuf inspecteurs (IAF) furent sollicités. Ils ont été invités à répondre à un premier questionnaire traitant leur degré de compétence à évaluer la qualité d'audit et la qualité d'auditeur ; leur influence perçue sur l'amélioration des pratiques d'audit ; leur propension à récompenser les bons auditeurs et/ ou à sanctionner les mauvais auditeurs et leurs propositions d'indicateurs d'évaluation de la qualité d'audit et ceux de la qualité d'auditeur. Le second questionnaire demande aux IAF de classer par ordre d'importance les caractéristiques descriptives de la qualité d'auditeur d'une part, et les variables fonctionnelles déterminant la qualité d'audit d'autre part. Les résultats de cette recherche ont été comparés à ceux d'une étude antérieure réalisée en 2021 auprès des inspecteurs des services matériels et financiers (ISMF).

La qualité d'audit et la qualité d'auditeur sont inextricablement liées à divers paramètres essentiels. L'expérience professionnelle des auditeurs, conjuguée à leurs compétences méthodologiques et sociales, influencent directement la qualité du processus d'audit. Aussi, la pertinence des outils d'audit, le respect des normes professionnelles, les recommandations SMART, la gestion des relations auditeur-auditée et la prise en compte de l'environnement de l'entité auditée, sont des facteurs clés qui impactent aussi bien la qualité d'audit que la qualité d'auditeur.

Enfin, l'importance de l'indépendance, de l'objectivité, de la compétence, ainsi que de l'éthique sont autant de paramètres qui déterminent la qualité d'audit et la qualité d'auditeur. La qualité d'audit et celle de l'auditeur représentent une utopie vers laquelle il est possible de tendre, sans toutefois parvenir à l'atteindre. En d'autres termes, la qualité d'audit et de l'auditeur apparaît beaucoup plus comme un itinéraire qu'une destination finale.

Mots-clés : Qualité d'Audit, Qualité d'Auditeur, Évaluation, Perception, Indicateurs de qualité.

1. Introduction

Contrairement à d'autres activités où la qualité peut faire l'objet d'indicateurs précis et relativement objectifs permettant de la définir, de la mesurer et de l'évaluer, il s'avère difficile d'apprécier extérieurement la qualité d'un audit. La qualité d'audit se distingue par son « inobservabilité » (Manita et al., 2023) et son « intangibilité » (Herman et al., 2023). Elle est qualifiée de concept polysémique et multidimensionnel car entaché de subjectivité et sujet à interprétation et débat (Pesqueux, 2020). C'est un construit évasif et flottant (Mjit, 2021), un terme chimérique aux contours flous (Charlat, 2022).



Parler de variables de qualité en audit peut également paraître, à bien des égards, une gageure. Pour les praticiens, ces variables sont implicitement ancrées dans la pratique quotidienne d'audit. Pour la plupart d'entre eux, l'audit est une activité qui ne s'objective pas. Par conséquent, en expliciter sa qualité équivaut à produire un pathos fouillis (Meyer, 2012).

La quasi-impossibilité de définir de façon univoque et consensuelle la qualité de l'audit peut s'expliquer par le fait que la « qualité de l'audit » ne correspond pas à un concept unique. Elle est plutôt un concept multiple et complexe (Pesqueux, 2020), résultat d'une association de critères plus ou moins rigoureux. Cette rigueur théorique n'est cependant pas toujours traduite et palpable dans la pratique. Différents éléments d'ordre organisationnel, managérial, culturel, psychologique (perceptif), technique, relationnel, conjoncturel, réglementaire... peuvent s'en mêler.

Toutefois, ce triste constat ne devrait surtout pas nous dissuader de tenter de mieux définir et bien évaluer la qualité d'audit. Ce devoir est d'ailleurs exigé par la législation en matière d'évaluation des pratiques professionnelles.

Face à cette difficulté, la majorité des recherches empiriques et normatives se sont centrées sur l'identification de substituts. Les chercheurs ont particulièrement approché, de façon indirecte et inductive (Denis et al., 2019), la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur. Autrement dit, en mesurant son niveau de compétence et d'indépendance (DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher & Shields, 1989 ; Sutton, 1993 ; Wines, 1994 ; Lennox, 1999). Ils se sont focalisés exclusivement sur les caractéristiques intrinsèques de ces deux concepts : "compétence" et "indépendance" (Kaplan, 1995 ; Reckers et al., 1997, Krishnan et Schauer, 2000).

Cette approche, qualifiée de réductrice et simpliste, a toutefois omis de souligner la distinction notoire entre la qualité de l'audit et la qualité de l'auditeur. La qualité de l'auditeur renvoie à la notion de compétence qui est prise en compte dans la qualité de l'audit, mais qui n'en est qu'une composante parmi bien d'autres.

D'ailleurs, DeAngelo (1981) a déjà intégré cette composante dans sa définition fondatrice de la qualité de l'audit, en démontrant que la qualité d'audit dépend de deux variables : (1) la compétence technique de l'auditeur pour déceler les anomalies et (2) son indépendance fonctionnelle pour communiquer et révéler ces anomalies. De nos jours, il semblerait que même ces deux variables classiques utilisées pour évaluer concrètement la qualité d'audit présentent des résultats illusoire, de sérieuses lacunes et des biais de qualité. Ils montrent par conséquent leur insuffisance à expliquer, à eux seuls, la qualité d'audit.

Cette distinction entre qualité d'audit et qualité d'auditeur n'est pas sans conséquence sur la profession d'audit. C'est pourquoi il est utile d'étudier ces deux dimensions de la qualité avant de les comparer et présenter leurs limites conceptuelles, méthodologiques et métrologiques.

2. But

Notre propos est d'examiner les perceptions et attitudes des inspecteurs des affaires financières de l'éducation nationale à l'égard des caractéristiques descriptives de la qualité d'auditeur et les variables fonctionnelles déterminant la qualité des missions d'audit réalisés dans le système éducatif marocain.

3. Revue de littérature

La qualité d'audit est à la fois un sujet abondamment traité dans la littérature, et toujours d'actualité. Dès les années 80, certains chercheurs pionniers ont tenté de définir la qualité d'audit à travers une combinaison de deux concepts : la compétence technique (qualité de détection des erreurs et

dysfonctionnements) et l'indépendance de l'auditeur (qualité de révélation des anomalies détectées) (DeAngelo, 1981 ; Nichols & Smith, 1983 ; Eichenseher et al., 1989 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997).

D'un côté, la compétence en audit est l'association de connaissances techniques (connaissances cognitives), connaissances procédurales ou méthodologiques (savoir-faire), comportements (savoir-être) et de motivations (savoir-agir) s'exerçant dans un contexte précis. Elle est le résultat d'un processus continu d'acquisition de savoirs et techniques à travers la formation (initiale, continue et auto-formation) et l'expérience. Elle se manifeste au moment de l'exercice de la mission d'audit, à partir de laquelle elle est évaluable et validable.

De l'autre, l'indépendance est l'état de l'auditeur qui n'est tributaire de personne sur le plan financier, moral et intellectuel. Flint (1988) indiquait qu'un audit est de qualité si l'auditeur est probe et intègre d'une part, et compétent sur le plan technique et professionnel d'autre part. De même, Citron et Taffler (1992) ont confirmé qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. La compétence et l'indépendance de l'auditeur sont donc deux qualités essentielles et interreliées dont l'équilibre est nécessaire à un audit de bonne qualité (Richard, 2006).

Néanmoins, cette approche indirecte est loin d'être parfaite. Le fait de traiter la compétence de l'auditeur est souvent illusoire puisque les travaux d'audit sont exercés par des cabinets (audit externe) ou des structures d'audit interne composés de plusieurs individus ou équipes, dont la compétence est tributaire d'autres facteurs tels que l'homogénéité, l'environnement, l'organisation et la structure de l'entité auditrice. Ainsi, la compétence d'un cabinet d'audit (ou d'une structure d'audit interne) n'est pas généralisable équitablement à l'ensemble des individus et équipes qui le composent. Il y aurait sûrement des auditeurs plus compétents que d'autres. Le concept de compétence couvre donc trois niveaux : la compétence de l'auditeur en tant qu'individu (compétence individuelle), la compétence de l'équipe d'audit (compétence collective) et la compétence du cabinet d'audit ou de la structure d'audit interne (compétence organisationnelle).

Aussi, même si l'indépendance garantirait que les conclusions formulées par les auditeurs sont libres, objectives et affranchies de toutes influences externes ou d'omissions volontaires, suite à des connivences ou complaisances avec l'une des parties prenantes, elle demeure vague et difficilement vérifiable. À cet égard, Mautz et Sharaf (1961), situe l'indépendance à trois niveaux fonctionnels :

- L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit (« programming independence »), c'est-à-dire que c'est l'auditeur qui décide seul du programme d'audit à mettre en œuvre.
- L'indépendance d'investigation (« investigative independence »), qui traduit une liberté de collecte, d'analyse et d'évaluation des informations jugées significatives par l'auditeur, sans aucune interférence ou pression par d'autres acteurs.
- L'indépendance dans le reporting (« reporting independence »), qui indique une liberté de communication des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion dans le rapport d'audit.

L'indépendance de l'auditeur dépend donc, in fine, de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients, sa hiérarchie, son comité d'audit, ses coéquipiers et autres, durant tout le processus de la mission d'audit.

Toutefois, la succession des scandales financiers et la faillite de l'un des géants d'audit, le cabinet Arthur Andersen, ont montré l'insuffisance de ces indicateurs, exogènes au processus d'audit, à appréhender à eux seuls la qualité d'audit. Cette démarche s'est restreinte à une vision subjective de "la qualité d'audit". Elle présente de sérieuses lacunes et de biais, et génère plusieurs limites conceptuelles et méthodologiques

(fiabilité et validité). D'ailleurs, Wooten (2003) et Fuerman (2004) démontrent dans leurs recherches l'instabilité des résultats dégagés et leurs divergences.

Depuis, plusieurs chercheurs se sont occupés à mesurer et à évaluer la qualité d'audit (Leenox, 1999 ; Krishnan & Schauer, 2000 ; Chemangui, 2004 ; Manita, 2005 ; Gaddour, 2016). Celle-ci a été appréhendée par deux grandes approches différentes :

3.1. À travers l'évaluation de la "qualité de l'auditeur"

Il s'agit de trouver des attributs approximatifs (Laitinen & Laitinen, 2015), des substituts à la qualité d'audit qui sont liés à /aux :

3.1.1. La qualité d'auditeur, en tant qu'individu, équipe ou entité :

- L'identification d'indicateurs exogènes de qualité perçue par le marché tels que :
 - La relation causale entre la taille du cabinet d'audit et la qualité d'audit (Palmrose, 1986 ; Zhou & Elder, 2004 ; Piot, 2004 ; Causse & Vu, 2012 ; Sirois et al., 2016).
 - La relation causale entre la réputation du cabinet d'audit et la qualité d'audit (Beatty, 1989 ; McNair, 1991 ; Moizer, 1997 ; Francis, 2004 ; Bédard et al, 2004).
 - La rotation ou swith des auditeurs et la qualité d'audit (DeFond, 1992 ; Myers et al., 2003 ; Chi et al., 2009 ; Chihi & Casta, 2014).
 - Les honoraires d'auditeurs et la qualité d'audit (Palmrose, 1986 ; Malone & Robert, 1996 ; Moizer, 1997 ; David et al., 2006 ; Hay et al., 2008 ; Tagne et al., 2022 ; Tagne et al., 2017).
- L'examen des caractéristiques organisationnelles de l'entité d'audit et leur effet sur la qualité d'audit (Fama & Jensen, 1983 ; Kaplan, 1995 ; Malone & Roberts, 1996 ; Reckers et al, 1997; Vu, 2008). Il s'agit d'analyser particulièrement la qualité des ressources humaines (Wooten, 2003), leur expérience en audit (Aldesier et al., 1995), leur expérience avec le client (Deis & Giroux, 1992) et dans le secteur d'activité économique (Hogan & Jeter, 1999), l'existence d'un système de contrôle qualité (Prat dit Hauret, 2003), et la réalisation de missions de conseil (Wines, 1994).
- l'analyse des caractéristiques propres à l'équipe d'audit tels que son degré de professionnalisme (Schick et al., 2021), sa persistance et scepticisme au travail (Mélès, 2016; Litvak & Allaire, 2019), son niveau d'attention accordée à la mission d'audit (Schroeder et al., 1986), son expérience dans le secteur d'activité (Wooten, 2003; Harris & Williams, 2020), et les comportements de négligence professionnelle des collaborateurs (Chow et al., 1988 ; McDaniel, 1990 ; Malone & Robert, 1996 ; Kelly & Margheim, 1987, 1990 ; McNair, 1991);
- le développement d'échelles de mesure, à base d'indicateurs multicritères (attributs qualitatifs) de la qualité d'audit (Schroeder et al., 1986; Sutton & Lampe, 1991; Carcello et al., 1992; Aldesier et al., 1995; Behn et al., 1997; Chemangui, 2004, 2005; Manita, 2005, 2008). Ce pan de recherche tente de couvrir des variables éclectiques telles que la qualification des auditeurs, leur expertise dans le secteur d'activité du client, la composition de l'équipe d'audit, le degré de conformité aux normes professionnelles, l'existence de dispositif de contrôle-évaluation des travaux d'audit et le processus d'audit lui-même...

3.1.2. Comportements réducteurs de la qualité d'audit

Ces comportements englobent l'examen incomplet des dossiers du client, la réduction du volume et d'intensité du travail d'audit en-dessous de la normale, l'acceptation d'explications erronées ou incomplètes de la part de l'entité auditée, le renoncement à approfondir la portée de l'audit lorsque des éléments douteux sont décelés ou toute action non conforme aux règles et procédures applicables et

moralement inadmissible (Grovesman, 1995; Sikka et al., 1998; Bazerman et al., 1997; Chow et al., 1988; McDaniel, 1990; Malone & Robert, 1996; Pierce & Sweeney, 2010; Silaban, 2009; Donnelly et al., 2011; Achouk & Bouaziz, 2022).

3.2. À travers l'évaluation du processus d'audit

Il s'agit d'analyser les différentes étapes et activités de la mission d'audit (Mock & Samet, 1982 ; Sutton, 1993 ; Chemangui & Pigé, 2004 ; Manita, 2008, 2009). Autrement dit, l'identification et l'utilisation d'une multitude d'attributs de la qualité de l'audit, tous liés aux travaux de terrain réalisés par les auditeurs: l'acceptation par les auditeurs d'un comportement dysfonctionnel en matière d'audit (Donnelly et al., 2003 ; Irawati, 2005 ; Silaban, 2009) ; la pression du temps et du budget (Coram & Woodliff, 2003); l'engagement organisationnel et professionnel (Fakhar & Hoseinzadeh, 2016); le conflit de rôles (Fanani, 2008 ; Jaya, 2017); les facteurs pouvant prédire les problèmes et contraintes éventuels d'audit (Moutahaddib, 2017); le locus de contrôle (Kartika & Wijayanti, 2007 ; Donnelly et al., 2011) et les facteurs généraux de l'environnement d'audit (Woodrow, 2003; Haily & Ghandari, 2019).

L'approche "processus" de la qualité d'audit est le moins empruntée dans la littérature. Elle demeure peu documentée et plus risquée de par sa complexité à la fois conceptuelle, empirique et méthodologique. En plus, la comparabilité de ses résultats et la validité de ses indicateurs sont facilement mises en doute.

À la lumière de cette brève revue de littérature retraçant les différentes approches d'évaluation de la qualité d'audit, nous formulons quatre déductions principales :

- Ces deux grands courants de recherche (qualité d'auditeur et processus) demeurent toujours peu concluants et pas toujours consensuels. Ils sont jugés pas ou difficilement mesurables, trop simplistes et réducteurs de la complexité de la qualité d'audit (Manita, 2008).
- Tout indicateur, critère ou variable de qualité d'audit est une référence "standard", dont l'évidence scientifique (validité et fidélité) et les qualités métrologiques (mesurabilité et accessibilité) devraient plus ou moins être démontrées et stabilisées (Aguert, 2022).
- Le recours à de tels indicateurs ne résout en rien le problème de leur inobservabilité, préalable à leur mesurabilité, que ce soit au niveau du marché, de l'entreprise cliente ou de l'entité auditrice. Ce constat a été établi également par Humphrey et al. (2006) et confirmé par Chemangui et al. (2007).
- Ces approches traditionnelles de la qualité de l'audit débouchent souvent sur une incapacité à évaluer concrètement la pertinence et l'efficacité des travaux d'audit menés (Houndjo, 2020 ; Ed-Douadi & Bakour, 2021).

4. Matériel & Méthode

L'étude a été menée en deux temps au cours de l'année 2023. Par le moyen d'un double questionnaire en ligne, vingt - neuf inspecteurs (IAF) furent sollicités. Ils représentent six académies régionales d'éducation et de formation (AREF), tous diplômés du centre de formation des inspecteurs de l'enseignement (CFIE) à Rabat, ayant cumulé au moins cinq années d'expérience professionnelle en tant qu'inspecteur des affaires financières. Les résultats de cette recherche seront comparés à ceux de l'étude antérieure réalisée par nos soins en 2021 auprès des inspecteurs des services matériels et financiers (ISMF).

Les IAF ont été invités à répondre à un premier questionnaire générique traitant leur degré de compétence à évaluer la qualité d'audit et la qualité d'auditeur ; leur influence perçue sur l'amélioration des pratiques d'audit ; leur propension à récompenser les bons auditeurs et/ ou à sanctionner les mauvais auditeurs et leurs propositions d'indicateurs d'évaluation de la qualité d'audit et ceux de la qualité d'auditeur.

Le second questionnaire, dont les items ont été déduits de l'analyse et traitement des données du premier questionnaire, demande aux IAF de classer par ordre d'importance les caractéristiques descriptives de la qualité d'auditeur d'une part, et les variables fonctionnelles déterminant la qualité d'audit d'autre part. L'administration des deux questionnaires en ligne a été distancée de quatre mois d'intervalle pour limiter le plus de biais possible (Dicko, 2019 ; Van Campenhoudt et al., 2017).

5. Résultats

Nos résultats seront présentés en trois temps : ceux tirés des questions générales, ceux relatifs à la qualité de l'auditeur et ceux concernant la qualité de l'audit.

5.1. Questions générales

Sur une échelle de Likert, allant de 1 (l'incompétence totale) à 5 (la compétence totale), les deux premières questions de notre questionnaire demandaient aux IAF d'exprimer leur degré de compétence respectivement en matière d'évaluation de la qualité d'audit et de la qualité d'auditeur.

Ainsi, avec deux scores moyens de 4.09 et 4.23, nos IAF se considèrent très compétents pour évaluer respectivement la qualité d'audit et la qualité d'auditeur. Leurs perceptions dénotent, d'abord, de leurs sentiments d'auto-efficacité. Ensuite, ça nous paraît justifié parce qu'ils sont tous lauréats du centre de formation des inspecteurs de l'enseignement (CFIE)- Rabat, exerçant, au moins, depuis cinq ans et l'audit est leur principale mission.

La troisième question demandait aux IAF de prédire dans quelle mesure leur évaluation influencerait l'amélioration de la pratique d'audit. Les IAF pouvaient répondre sur une échelle allant de 1 (aucune amélioration) à 5 (une amélioration totale). Avec un score moyen de 2,39, nos IAF pensent que leur évaluation a peu ou pas d'influence sur l'amélioration de la qualité des pratiques d'audit.

Les deux questions suivantes portaient sur leur choix de récompenser les bons auditeurs ou/et de sanctionner les mauvais auditeurs. Les résultats ont montré que les IAF étaient favorables à sanctionner les mauvais auditeurs (52%) qu'à récompenser les bons auditeurs (25%) ou à appliquer les deux mesures (23%). Cela pourrait s'expliquer par le fait que les IAF sont plus affectés par les mauvais auditeurs, qu'ils sanctionneraient, que par les bons auditeurs, qu'ils récompenseraient.

Selon nos IAF, 54 critères d'évaluation "unités de sens" furent générés. Tous couvrent plus ou moins les multiples facettes de la qualité d'auditeur et de la qualité d'audit. Après avoir réalisé les retraitements nécessaires, purifié, éliminé les doublons et reformulé les critères pour en améliorer la pertinence, la liste des critères fut ramenée à 32 items seulement, puis deux modélisations significatives furent élaborées : une concernant les déterminants de la qualité d'auditeur et la seconde relative aux déterminants de la qualité d'audit.

5.2. Évaluation de la qualité d'auditeur

Les variables déterminants la qualité de l'auditeur ont été catégorisées en six catégories distinctes :

(1) connaissances techniques ; (2) expérience professionnelle ; (3) compétences méthodologiques ; (4) compétences sociales ; (5) compétences technologiques et (6) compétences éthiques.

Le tableau ci-dessous présente ces variables et explicite le contenu des catégories.

Tableau 1 : Catégorisation des variables déterminant la qualité d'auditeur.

| Catégories | Explications | Types de savoir |
|-----------------------------|--|---|
| Connaissances techniques | - Qualifié, diplômé et formé en audit, maîtrisant de solides connaissances théoriques et scientifiques, notamment en comptabilité, finance, analyse financière, management et législation... | Savoir- savant Savoir scientifique (Connaissances déclaratives) |
| Expérience professionnelle | - Cumulant au moins cinq ans d'expérience (et non d'ancienneté) en missions d'audit interne. | Savoir-pratique (Connaissances empiriques, intuitives expérientielles implicites et tacites) |
| Compétences méthodologiques | - Maîtrise des règles de mise en œuvre pratique. - Grande maîtrise des outils et techniques d'audit. - Capacité à détecter les irrégularités et les anomalies, discerner les risques financiers et leurs natures respectives, documenter les dysfonctionnements et fraudes sur pièce et sur place. - Capacité à apporter des recommandations SMART*... | Savoir-faire Savoir quoi et comment faire (Connaissances procédurales) |
| Compétences sociales | - Aisance relationnelle. Capacité à travailler en groupe. - Habilité d'adaptation à des situations complexes et variées. - Avoir le sens aiguisé de la communication : capacité à transmettre clairement des informations, d'échanger, d'écouter activement, de réceptionner des informations et messages, de faire preuve d'ouverture d'esprit et d'esprit d'équipe, savoir adapter son discours selon la situation et la personne... | Savoir- être & Devoir-être Habilités relationnelles, rapport à autrui..., etc. |
| Compétences éthiques | - Toujours faire preuve d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, de probité, de neutralité, de transparence et de responsabilité dans ses activités d'audit. | Savoir déontologique Connaissances relatives à soi (attitudes, postures, valeurs, émotions, comportements, etc.). |
| Compétences technologiques | - Maîtrise des NTIC. - Capacité à intégrer les NTIC dans la pratique d'audit. | Savoir devenir Perspective dynamique et temporelle traduisant la manière dont la personne se projette dans le futur pour faire face à l'évolution des savoirs et technologies... |

* SMART : Acronyme désignant les caractéristiques des recommandations et qui veulent dire : Simple et spécifique, Mesurable, Accessible (Atteignable), Réalisable et Temporelle (échéance préétablie via un échéancier).

Sur la base de ces six catégories, les IAF ont été priés de classer par ordre d'importance les variables descriptives de la qualité d'auditeur. Leurs réponses, ainsi que ceux des inspecteurs des services matériels et financiers (ISMF) recueillies en 2021, ont été synthétisées dans le tableau en dessous.

Les IAF et les ISMF ont classé les déterminants de la qualité d'auditeur de manière un peu semblable. Les trois premières variables sont classées de façon presque identique par les deux groupes (compétences éthiques, compétences méthodologiques et expérience professionnelle). Par contre, les deux groupes s'accordent parfaitement sur le degré d'importance des compétences techniques, sociales et technologiques, classées respectivement quatrième, cinquième et sixième.

Tableau 2 : Degré d'importance des variables descriptives de la qualité d'auditeur.

| Variables descriptives | Rang moyen (score) ISMF 2021 | Rang moyen (score) IAF 2023 |
|--------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| 1. Compétences sociales | 5 (3.6) | 5 (3.1) |
| 2. Compétences éthiques | 1 (1.5) | 2 (1.7) |
| 3. Compétences méthodologiques | 3 (2.1) | 3 (1.9) |
| 4. Expérience professionnelle | 2 (1.6) | 1 (1.3) |
| 5. Connaissances techniques | 4 (3.2) | 4 (2.3) |
| 6. Compétences technologiques | 6 (4.1) | 6 (4.3) |

5.3. Évaluation de la qualité d'audit

Les variables déterminants la qualité d'audit furent aussi classées par les IAF et sont présentées et comparées à celles des ISMF dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3 : Variables déterminants la qualité d'audit selon les IAF et ISMF.

| Variables | Rang moyen (score) ISMF 2021 | Rang moyen (score) IAF 2023 |
|--|---------------------------------|--------------------------------|
| 1. Relations intra-équipe auditrice | 9 (6.1) | 10 (6.8) |
| 2. Environnement de l'entité auditée | 8 (5.8) | 8 (6.3) |
| 3. Expérience professionnelle | 1 (2.6) | 3 (3.9) |
| 4. Pertinence des outils d'audit | 2 (3.4) | 4 (4.4) |
| 5. Conformité aux normes professionnelles d'audit | 3 (3.9) | 1 (2.7) |
| 6. Degré de satisfaction des parties prenantes d'audit | 6 (5.3) | 7 (5.6) |
| 7. Indépendance | 12 (6.6) | 11 (6.9) |
| 8. Recommandations SMART | 5 (4.9) | 2 (3.1) |
| 9. Relation auditeur-auditée | 4 (4.3) | 5 (4.8) |
| 10. Objectivité | 11 (6.5) | 12 (7.1) |
| 11. Compétences | 7 (5.5) | 6 (5.3) |
| 12. Éthique | 10 (6.3) | 9 (6.7) |

Avec une priorité relativement différente, les IAF et les ISMF s'accordent tout de même sur l'importance de cinq facteurs-clés de la qualité d'audit : Expérience professionnelle ; Pertinence des outils d'audit ; Conformité aux normes professionnelles d'audit ; Recommandations SMART et Relation auditeur-auditée. Les sept autres variables sont classées particulièrement de façon presque semblable par nos deux groupes de répondants. En effet, les variables "relations intra-équipe auditrice" ; "environnement de l'entité auditée"; "degré de satisfaction des parties prenantes d'audit"; "indépendance"; "objectivité" "compétences" et "éthique" sont classées dans un ordre à un rang de différence entre les IAF et les ISMF.

6. Discussion

Nos résultats produits seront ici discutés à l'aune de l'état de la recherche dans la littérature scientifique. Nous y tenterons de les discuter par rubrique en les confrontant aux résultats d'autres chercheurs.

6.1. Influence de l'évaluation de la qualité d'audit sur l'amélioration de la pratique d'audit

Avec un score moyen de 2,39, nos IAF pensent que leur évaluation a peu ou pas d'influence sur l'amélioration de la qualité des pratiques d'audit. Ce résultat a été indiqué aussi par Nedyalkova (2020)

et Alhababsah et Yekini (2021), lorsqu'ils avancent que les études d'évaluation de la qualité d'audit produisent peu d'effet sur la pratique d'audit. Ce constat peut être expliqué en partie par le fait que, généralement, les résultats et les rapports d'évaluation de la qualité d'audit ne sont pas diffusés aux concernés, notamment au personnel de l'entité auditrice. Ils demeurent confidentiels. Ce qui rend les efforts d'évaluation de la qualité d'audit une simple formalité administrative, sans aucun effet à court et moyen termes.

De même, l'évaluation de la qualité d'audit, à elle seule, ne peut aboutir à des améliorations importantes et immédiates (Laaribi & Khaddouj, 2023). D'où la nécessité de la coupler avec des démarches qualité (Gillet-Goinard & Seno, 2020) ou d'amélioration continue de la pratique d'audit (Reynet & Gintrac, 2023).

6.2. Sanction et/ou récompense

Nos IAF étaient plus favorables à sanctionner les mauvais auditeurs (56%) qu'à récompenser les bons auditeurs (21%) ou à appliquer les deux (23%). Cette position a été prônée par Hottegindre & Lesage (2009). En effet, la qualité voulue, dans n'importe quelle activité ou fonction, ne peut être obtenue qu'en étant conscient qu'un échec, un manquement ou une négligence devrait justement être sanctionné (Michaud, 2015). Toutefois, sanctionner n'est certes pas la partie la plus appréciée du comité d'audit, mais elle en est un aspect primordial. Aussi, si elle est si mal utilisée, trop utilisée ou mal dosée, c'est qu'elle n'est pas maîtrisée et n'aboutira qu'à des effets inverses (Mohty, 2020). Ainsi, savoir sanctionner, c'est être capable d'observer les insuffisances à temps, d'identifier les erreurs très tôt et de maîtriser la graduation progressive des sanctions : depuis la simple remarque orale appropriée, l'avertissement officiel, jusqu'au licenciement pour faute grave ou à la traduction en justice. Faire prendre conscience à un auditeur qu'il a commis une erreur (l'erreur est humaine), l'accepter, et lui faire bâtir un plan d'actions correctif adéquat et le mettre en œuvre immédiatement.

A l'opposé, seulement 21% des IAF sont pour la récompense des bons auditeurs. Ce système de récompense est grandement plébiscité par plusieurs chercheurs tels que Avenel & Koutsovoulou (2020), Machado (2019) et Bourguignon (2018). Pour eux, l'instauration de mécanisme de motivation et de récompense encourage davantage les bonnes pratiques et renforce la méritocratie. Ils associent la récompense à un éventail de mesures comprenant augmentations de salaire, promotions, accès à des postes de responsabilité, formations, gratifications, primes de rendement, primes d'assiduité-persévérance et primes d'objectifs...etc. Tandis que d'autres chercheurs prônent la modération en optant pour les deux mécanismes de gestion, à savoir la récompense et la sanction (Litvak & Allaire, 2019). Pour notre part, nous pensons également que c'est la position la plus équilibrée. Elle permet de motiver davantage les méritants, et de pointer les négligents.

6.3. Modélisation des déterminants de la qualité de l'auditeur

Les variables déterminant la qualité de l'auditeur ont été répertoriées en six catégories distinctes :

6.3.1. Les connaissances techniques

Elles traduisent le savoir théorique et scientifique dont dispose l'auditeur, notamment des connaissances en comptabilité, finance, analyse financière, management, communication et législation, etc. De nombreux chercheurs placent cette variable comme une condition première à la compétence de l'auditeur (Amiri et al., 2021 ; Portal, 2011 ; El Fakir & Lahrech, 2023). Nul ne peut être compétent s'il n'est pas d'abord bien instruit et suffisamment formé. En effet, une solide formation en audit et en sciences connexes nous paraît un préalable naturel pour espérer produire une mission d'audit de qualité (Chaplais, 2019), et renforcer la qualité d'auditeur (Beroud, et al., 2020).

6.3.2. L'expérience professionnelle

Elle renvoie à un savoir pratique cumulé sur le terrain à travers des missions d'audit. Elle suppose l'acquisition des connaissances empiriques, intuitives expérientielles, implicites et tacites (Gaddour, 2016). Rogalski et Leplat (2011) ont désigné deux types d'expériences : les expériences « sédimentées » issues de la répétition des tâches et les expériences « épisodiques » marquées par la singularité des situations rencontrées, des cas hors norme aux cas paradigmatiques. Pour nous, l'expérience professionnelle est multiple. Elle concerne aussi bien l'expérience relative à l'auditeur (nombre et nature des missions réalisées), l'expérience relative à l'entité auditrice (durée et degré d'expertise dans le secteur d'audit), et l'expérience de l'entreprise auditée (durée de pérennité dans le secteur d'activité) (Fikri & Azaroual, 2022).

6.3.3. Les compétences méthodologiques

Elles ont été soulevées par plusieurs auteurs comme étant essentielles pour la réalisation des travaux d'audit, surtout dans la "phase terrain" (Oulad Seghir & Soussi, 2021 ; Bari, 2020 ; Chihi, 2014). Leur acquisition est un atout primordial pour tout auditeur soucieux de réussir efficacement ses missions d'audit. Les compétences méthodologiques dénotent d'une :

- Bonne maîtrise des règles de mise en œuvre (Jonquière & Joras, 2015),
- Grande maîtrise des outils et techniques d'audit (El Kadiri Boutchich & Gallouj, 2020),
- Capacité à détecter les irrégularités et les anomalies, discerner les risques financiers et leurs natures respectives et documenter les dysfonctionnements sur pièce et sur place (Chauvey & Naro, 2023),
- Capacité à apporter des recommandations SMART (Habib et al., 2018). À cet égard, la qualité d'une recommandation est doublement fonction de sa forme et de son contenu. Ce qui se conçoit bien et se présente bien, se comprend facilement et s'applique rapidement !

6.3.4. Les compétences sociales

Elles couvrent le savoir-être et le devoir-être relatif à l'aisance relationnelle (Frimousse & Peretti, 2023), l'esprit d'équipe, l'ouverture d'esprit, l'habileté d'adaptation à des situations complexes et variées (Favre, 2016), le sens aigu de la communication : savoir adapter son discours selon la situation et la personne, l'écoute active et la capacité à émettre en temps utile des informations exactes, objectives, claires, concises, constructives et complètes (Schick et al., 2021). Les compétences sociales, connues aussi comme compétences polyvalentes ou soft skills, constituent les compétences du 21^e siècle. Elles comprennent, entre autres, la résolution de problèmes, la négociation, la gestion des émotions, l'empathie, l'adaptation et la communication.

6.3.5. Les compétences éthiques

Elles traduisent les attitudes et postures déontologiques (Genard, 2017). Elles reposent sur la capacité à rendre des jugements moraux (Yeught et al., 2013). Elles englobent les valeurs d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, d'honnêteté, de confidentialité, de compétence, d'impartialité, de neutralité, de discrétion, de confraternité, de transparence et de responsabilité dans les activités d'audit (Bonduelle & Renault, 2018).

Le maître et Krohmer (2010) ont analysé l'importance accordée aux compétences éthiques chez des auditeurs membres des Big Four. Ils concluent que la compétence éthique est le simple respect des règles et procédures en vigueur. Ce qui est à la fois réducteur et paradoxal puisqu'il est susceptible d'altérer à moyen ou long terme le lien de confiance que chaque Big Four entretient avec ses parties prenantes.

6.3.6. Les compétences technologiques

Elles renvoient au savoir devenir à l'ère du numérique et du digital (Daidj et al., 2023). Elles décrivent le degré de maîtrise des NTIC par l'auditeur d'une part, et sa capacité à intégrer les NTIC dans la pratique d'audit, d'autre part (Jabraoui & Vandapuye, 2023). L'essor incessant de l'économie du numérique et du Big Data oblige inéluctablement les auditeurs à repenser leur pratique, adapter leur méthodologie et à la refonder sur les NTIC (Lamboglia et al., 2021 ; Manita et al., 2020). Ainsi, les données d'audit (financières et non financières) peuvent être produites, traitées et échangées en temps réel (Dao-Le Flécher, 2022). Plusieurs chercheurs y ont démontré le fort impact de la technologie, notamment l'IA, sur la pratique de l'audit et la nécessité de développer des compétences numériques, digitales et d'innovation chez les auditeurs (Fagoo & Gemine, 2021 ; Stancheva-Todorova, 2018 ; Türegün, 2019 ; Jacob et al., 2020).

6.4. Classement des déterminants de la qualité d'auditeur

Les IAF et les ISMF ont classé les déterminants de la qualité d'auditeur de manière un peu semblable. Les trois premières variables sont classées de façon presque identique chez les deux catégories (compétences éthiques, compétences méthodologiques et expérience professionnelle). En revanche, les deux (IAF et ISMF) s'accordent parfaitement sur le degré d'importance des compétences techniques, sociales et technologiques, classées respectivement quatrième, cinquième et sixième. Dans ce qui suit, nous discuterons successivement chacune d'elle en relation avec la littérature scientifique.

6.4.1. Compétences éthiques

Suite à la crise financière de 2008, la qualité de l'audit, et plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur, a été plus que jamais remise en doute, et l'éthique est revenue à nouveau au cœur des débats. La notion de compétence éthique tend à être utilisée de plus en plus fréquemment (Jutras & Labbé, 2022). L'auditeur ne peut en effet isoler ses valeurs personnelles et déontologiques de sa pratique d'audit.

La compétence éthique dépasse largement le simple respect de règles déontologiques, puisqu'aucun corpus de règles n'est suffisamment solide pour résoudre toutes les situations délicates d'audit. La compétence éthique représente une prédisposition individuelle à agir efficacement, selon les vertus, afin de rechercher la bonne décision objective dans une situation conflictuelle donnée (Jolibert, 2020 ; Dethier, 2018).

Il est apparu donc opportun de se demander comment l'éthique interagit avec la qualité de l'auditeur. Depuis, plusieurs recherches ont porté, presque exclusivement, sur comment consolider davantage les compétences éthiques de l'auditeur, pour mieux le préparer à confronter une multitude de dilemmes et de défis déontologiques (Chaplais et al., 2019). Les principes éthiques de l'audit constituent le fondement du professionnalisme de l'auditeur. Ils lui serviront de guide pour chaque mission d'audit. Ils l'aideraient à résoudre les dilemmes des situations conflictuelles qu'il peut rencontrer (Canini & Claverie, 2023).

Ces compétences éthiques sont cruciales pour garantir l'intégrité de l'auditeur, l'impartialité des jugements d'audit et l'objectivité de l'évaluation des faits et des circonstances (Bonduelle & Renault, 2018). Certaines études soulignent l'importance de l'intégrité pour garantir que les auditeurs ne subissent pas d'influences externes ou compromissions indésirables. (Haily & Ghandari, 2019 ; Id ahmad et al., 2023).

D'autres confirment que des compétences éthiques solides contribuent à établir et à maintenir des relations de confiance avec la clientèle représentée par les entités auditées (Kueda Wamba, 2021 ; Richard, 2008). Les auditeurs éthiquement compétents sont perçus comme étant fiables, intègres et dignes

de confiance, facilitant ainsi la coopération de la direction de l'entité auditée (Château Terrisse & Bouden, 2018).

En revanche, bien que les compétences éthiques soient capitales, les auditeurs peuvent parfois être confrontés à des dilemmes éthiques complexes. Des études, notamment celle de Ferrell et al. (2019), soulignent que les compétences éthiques ne garantissent pas nécessairement toujours des solutions claires dans des situations éthiques délicates. Les auditeurs évoluent souvent dans des environnements complexes et peuvent faire face à des pressions externes auxquelles ils ne peuvent pas résister (Surajit Bag et al., 2022).

6.4.2. Compétences méthodologiques

Les compétences méthodologiques englobent les capacités, les habiletés et les connaissances procédurales (Deschanet et al., 2022), ainsi que les connaissances expérientielles qui sont liées à la pratique efficace d'audit. Elles désignent un « savoir-quoi & comment-faire » pratique (Aloui & Wehbi Sleiman, 2021).

Les compétences méthodologiques furent largement mises en avant par Nedyalkova (2020). Pour elle, de bonnes compétences méthodologiques sont primordiales en phase de réalisation (phase terrain), et peuvent représenter jusqu'à 40% de réussite d'une mission d'audit. Aussi, Abe & Medang (2019) estiment qu'à défaut de compétences méthodologiques suffisamment maîtrisées et aiguisées, l'auditeur aurait sûrement de grandes difficultés à détecter les erreurs et identifier les anomalies en mission d'audit.

Les auditeurs dotés de compétences méthodologiques solides peuvent aisément concevoir et planifier des travaux d'audit adaptés à la nature spécifique de l'entité auditée, définir des échantillons d'étude représentatifs et élaborer des procédures analytiques et substantives de vérification.

En corollaire, le choix d'outils d'audit adaptés à la structure auditée facilite l'évaluation de l'efficacité des contrôles internes (Schick et al., 2021), favorise l'identification des risques significatifs (Schick & Vera, 2021), et permet l'appréciation des états financiers (Turner et al., 2010).

Les auditeurs qui comprennent et maîtrisent bien comment appliquer correctement ces méthodes et outils peuvent obtenir des preuves d'audit pertinentes et fiables, contribuant ainsi à une amélioration de la qualité de leurs travaux d'audit.

En revanche, une utilisation excessive de méthodologies standardisées peut parfois conduire à un formalisme excessif et rigide. Les auditeurs doivent éviter d'être trop rigides dans l'application des techniques et méthodes d'audit. Ils doivent être capables de faire preuve de flexibilité et de jugement professionnel adaptatif (Michaud, 2016).

En raison de l'évolution des normes professionnelles et de l'innovation dans les pratiques d'audit, les auditeurs doivent constamment mettre à jour leurs compétences méthodologiques. La non-mise à jour peut entraîner une obsolescence des outils et techniques (Daidj et al., 2021) et une incompatibilité des pratiques (El Kadiri Boutchich & Gallouj, 2020).

6.4.3. Expérience professionnelle

L'interaction entre l'expérience professionnelle et la qualité de l'auditeur constitue un axe central de recherche dans la littérature en audit. Pourtant, les travaux récents offrent une perspective nuancée sur les mécanismes complexes alimentant cette relation cruciale. Leurs résultats oscillent entre effets positifs et effets négatifs de l'expérience (Manita et al., 2023).

Ainsi, Mayen (2022), Giboin (2019) et Cavaco & Presse (2022) mettent en évidence l'effet positif de l'expérience professionnelle et de la formation expérientielle sur l'acquisition d'une expertise technique approfondie. L'auditeur chevronné développe une compréhension plus fine et complète des normes professionnelles d'audit, des spécificités sectorielles et des opérations financières et non financières, améliorant ainsi la précision et la justesse des jugements d'audit. Une expérience substantielle confère aussi aux auditeurs une capacité accrue à anticiper, identifier et gérer les risques inhérents aux missions d'audit. L'étude de Pesqueux (2012) souligne que cette gestion avancée des risques repose sur un cumul d'expérience, générant une connaissance approfondie des particularités de l'entité auditée et contribuant ainsi à une bonne préparation et à une planification plus efficace des travaux d'audit.

En capitalisant sur les audits antérieurs, les auditeurs expérimentés sont mieux équipés pour contextualiser les informations financières, vérifier leur sincérité et évaluer leur fiabilité. Cette capacité, fruit du cumul d'expérience, est relevée par Azon (2020).

Néanmoins, cette interaction entre expérience professionnelle et qualité de l'auditeur n'a pas que des effets positifs, mais également des effets potentiellement négatifs, limitants ou atténuants. L'expérience professionnelle peut parfois engendrer un risque de complaisance. Bedard et al. (2020) ont indiqué que les auditeurs très expérimentés pourraient être sujets à un excès de confiance ou « surconfiance » dans leurs propres compétences, pouvant conduire à une négligence des signaux d'alarme potentiels et compromettre ainsi la qualité de l'audit.

Une expérience professionnelle excessive pourrait mener à une rigidité cognitive, comme mentionné par Clément (2021). Les auditeurs chevronnés pourraient être moins enclins à adopter des approches novatrices dans des environnements en mutation rapide, préférant s'en tenir à des méthodologies familières, déjà vérifiées et prouvées.

Aussi, l'expérience professionnelle des erreurs antérieures n'est pas toujours bénéfique. Sulaiman et al. (2018) soulignent que si cette expérience peut être source d'apprentissage, elle peut également conduire à une aversion excessive aux risques, poussant les auditeurs à adopter des positions excessivement prudentes et inhibitrices.

6.4.4. Compétences techniques

L'effet des compétences techniques sur la qualité de l'auditeur est un aspect largement démontré dans la recherche en audit. Les compétences techniques des auditeurs, traduisant leur formation académique, leur expertise comptable, leur connaissance des normes d'audit et leur capacité à appliquer des procédures d'audit appropriées sont fondamentales pour assurer des audits de haute qualité.

Une maîtrise accrue des normes comptables, des pratiques sectorielles et des techniques d'audit peut conduire à des évaluations plus précises et à des décisions d'audit plus judicieuses (Burger-Helmchen et al., 2019).

Ainsi, les auditeurs dotés de compétences techniques avancées ont une meilleure compréhension des risques inhérents aux opérations de gestion et aux transactions financières. Cette expertise technique dans l'évaluation des risques, comme souligné par Hermanson et al. (2012) et repris par Ed-Douadi & Bakour (2021), permet aux auditeurs de concevoir des procédures d'audit adaptées aux caractéristiques spécifiques de l'entité auditée, et conformes aux normes en vigueur.

Les compétences techniques incluent une compréhension approfondie des pratiques comptables. Des auditeurs solidement formés peuvent évaluer de manière appropriée les choix comptables effectués par l'entreprise, détecter les situations potentiellement problématiques en évaluant leur impact sur les états financiers (Marcaillou & Bejar, 2021).

Toutefois, les changements fréquents dans les normes comptables peuvent représenter un défi pour les auditeurs. Les compétences techniques doivent être constamment mises à jour et perfectionnées, via des formations continues, pour assurer une compréhension adéquate des évolutions dans le cadre normatif (Muller, 2016), et pour garantir une expertise constamment actualisée.

6.4.5. Compétences sociales

L'effet des compétences sociales sur la qualité de l'auditeur est indéniable dans le domaine de l'audit. Elles sont cruciales pour établir une communication efficace avec la clientèle.

Les auditeurs dotés de compétences sociales avancées sont capables de comprendre les besoins et les préoccupations de la direction de l'entité auditée (Manach et al., 2019). De plus, au sein d'une équipe d'audit, de bonnes compétences sociales favorisent une collaboration plus étroite (Danancier, 2011), des relations interpersonnelles positives (Frimousse & Peretti, 2023 ; Combes & Silva, 2023), et un échange transparent d'informations (Frayssinhes, 2019). Les compétences sociales sont également importantes dans les interactions avec les parties prenantes externes telles que les régulateurs, les investisseurs et les membres du conseil d'administration. Les auditeurs chevronnés, comme évoqué dans les travaux de Chabry et al. (2020) et Gendron (2019), développent des compétences relationnelles plus affinées, facilitant ainsi la collecte d'informations cruciales et la compréhension des nuances des pratiques de gestion. Les auditeurs cultivant des relations positives avec les parties prenantes peuvent contribuer à renforcer la confiance dans le processus d'audit (Manita et al., 2023 ; Fabioux, 2023), et impacter positivement à la fois la qualité d'audit et celle de l'auditeur (Haily & Ghandari, 2019).

En parallèle, les situations d'audit peuvent parfois entraîner des divergences d'opinions ou des conflits interpersonnels. Les compétences sociales permettent aux auditeurs de gérer ces situations de manière conciliante, médiatrice et constructive (Clauzel & Montargot, 2018 ; Kiernan et al., 2019). D'ailleurs, Dethier (2018) et Salzer & Stimec (2019), montrent bien comment des compétences sociales bien huilées peuvent produire une gestion habile des conflits et par conséquent impacter positivement la qualité de l'auditeur et préserver l'intégrité de l'audit.

Toutefois, un excès d'empathie dans les compétences sociales, une dépendance excessive aux relations sociales ou des relations personnelles ou intimes... peuvent parfois introduire des biais et poser des défis dans l'évaluation des informations de gestion. Si les auditeurs sont trop influencés par des relations étroites avec la clientèle, cela pourrait compromettre l'objectivité et l'indépendance de l'audit (Kueda Wamba et al., 2021). Les auditeurs doivent alors trouver un équilibre entre des compétences sociales développées et une évaluation neutre et transparente des données financières (Souhait et al., 2019).

En perspective, la formation en intelligence émotionnelle peut renforcer les compétences sociales des auditeurs. Des programmes de développement professionnel axés sur la compréhension et gestion des émotions, la gestion du stress et la communication empathique peuvent souvent être bénéfiques (Du Penhoat, 2021 ; Boussuat et al., 2017 ; Cosnier, 2016 ; Neuville & Yaïch, 2019).

6.4.6. Compétences technologiques

Dans un domaine d'audit en perpétuel évolution, et avec l'émergence rapide des nouvelles technologies de l'information - telles que l'intelligence artificielle, l'analyse de données massives, l'automatisation et la digitalisation des processus d'audit - l'effet de la technologie sur la qualité du processus d'audit est de plus en plus étudié pour comprendre comment les compétences technologiques peuvent positivement influencer la qualité de l'auditeur (Betti et al., 2021 ; Sirois et al., 2016). Les auditeurs peuvent collaborer avec des experts en technologie pour maximiser l'utilisation des outils avancés. Cette collaboration

interdisciplinaire peut permettre une intégration plus efficace de la technologie dans le processus d'audit (Daidj et al., 2023 ; Lemqeddem & Chouay, 2020 ; Dao-Le Flécher, 2022).

De la sorte, les compétences technologiques permettent aux auditeurs d'analyser de grandes quantités de données de manière rapide, efficace et pertinente (Brown-Liburd & Vasarhelyi, 2015). Cette analyse automatisée des données facilite la détection précoce de risques potentiels, améliorant ainsi la qualité de l'évaluation des risques dans le processus d'audit (Elhamzaoui & Bouzidi, 2020).

La compétence à automatiser des tâches répétitives et séquentielles libère du temps pour des activités à plus forte valeur ajoutée. Les auditeurs dotés de compétences technologiques avancées peuvent automatiser certaines procédures d'audit « standard », permettant une exploitation plus judicieuse du temps et des ressources (Boahen & Mamatzakis, 2021). Ce qui peut consolider l'intégrité et la confidentialité des données, renforçant ainsi la qualité de l'audit, et améliorant celle de l'auditeur (El Meski, 2022).

Plus encore, l'utilisation maîtrisée de l'intelligence artificielle peut aussi améliorer la capacité des auditeurs à analyser des modèles plus complexes dans les données financières. L'intégration de l'IA dans l'analyse des risques, comme suggéré par Chan et Vasarhelyi (2018) et Hovhannisyan et al. (2024), peut contribuer à des jugements plus éclairés et à une meilleure identification précoce des zones à risque.

Néanmoins, une dépendance excessive aux outils technologiques peut poser des risques et contraintes. En effet, l'automatisation à outrance des activités d'audit entraînerait une réduction des interactions humaines directes, une perte de flexibilité dans la gestion des situations exceptionnelles ou complexes et une dégradation des relations interpersonnelles entre les membres de l'équipe d'audit et celle des relations professionnelles avec la structure auditée. Il est donc important de trouver un équilibre entre l'automatisation des processus d'audit et le maintien d'une approche humaine directe et physique. Il s'agit de replacer l'humain au cœur du processus d'audit (Chapellier, et al., 2018). Les auditeurs doivent toujours exercer un jugement professionnel indépendant, et ne pas se fier aveuglément et sans vérifications aux résultats générés par des algorithmes ou des systèmes automatisés (Lavarec, 2021).

En raison de l'évolution rapide et continue des technologies, les auditeurs doivent constamment mettre à jour leurs compétences technologiques, en particulier ceux qui sont moins enclins à s'adapter aux nouvelles technologies. Les cabinets d'audit et les organismes de réglementation devraient en principe promouvoir des initiatives de formation pour garantir que les auditeurs disposent de compétences technologiques nécessaires.

6.5. Importance des déterminants de la qualité d'audit

Nos sujets dénombrent au total 12 déterminants de la qualité d'audit. Avec une priorité relativement différente, les IAF et les ISMF s'accordent tout de même sur l'importance de cinq facteurs-clés de la qualité d'audit : expérience professionnelle ; pertinence des outils d'audit ; conformité aux normes professionnelles d'audit ; recommandations SMART et relation auditeur-audit. Les sept autres variables restantes sont classées particulièrement de façon presque semblable par nos deux groupes de répondants. Ci-dessous, nous discuterons successivement les cinq facteurs-clés les plus importants de la qualité d'audit.

6.5.1. Expérience professionnelle

L'effet de l'expérience sur la qualité d'audit est un domaine de recherche toujours d'actualité. Plusieurs études au cours de la dernière décennie ont examiné cette relation complexe, offrant des perspectives nuancées sur la manière dont l'expérience peut influencer la qualité de l'audit.

Certains chercheurs démontrent l'effet positif de l'expérience professionnelle sur la qualité d'audit (Bari, 2020). Ainsi, une expérience prolongée permet aux auditeurs d'acquérir une expertise technique approfondie dans des domaines spécifiques (Miledi & Pigé, 2013). Une expérience substantielle confère aux auditeurs une capacité accrue à anticiper, identifier et gérer efficacement les risques inhérents aux missions d'audit. Les études de Boccon-Gibod & Vilmint (2020) soulignent que cette gestion avancée des risques repose sur une capitalisation des audits précédents, et sur une connaissance approfondie des normes et procédures d'audit. Ce qui contribue à une planification efficace des travaux d'audit, à un ajustement précis des outils d'audit et à une prise de décision informée et contextualisée en matière de mise en œuvre des travaux d'audit (Burger-Helmchen et al., 2019).

L'expérience peut également renforcer la qualité de la relation auditeur-audit (Kueda Wamba et al., 2021). Les auditeurs expérimentés, comme évoqué dans les travaux de Chabry et al. (2020), développent des compétences relationnelles plus affinées. Ils deviennent plus aptes à communiquer efficacement avec la direction de l'entreprise auditée, facilitant ainsi la collecte d'informations cruciales et la compréhension des nuances des pratiques comptables (Foka, 2018).

En revanche, des études ont également mis en évidence certains effets négatifs ou atténuants tels que le risque de complaisance chez les auditeurs expérimentés et la rigidité cognitive. Ainsi, une trop grande confiance basée sur l'expérience pourrait conduire à une complaisance, où des signaux d'alarme potentiels sont négligés en raison de la confiance excessive dans ses propres compétences et de la familiarité avec le client (Bedard et al., 2020). De même, certains chercheurs ont suggéré que l'expérience accrue pourrait entraîner une rigidité cognitive bloquante. Les auditeurs chevronnés pourraient être moins enclins à adopter des approches novatrices et originales, préférant s'en tenir à des méthodes routinières, traditionnelles et déjà vérifiées. Ce qui pourrait limiter leur adaptabilité face à des situations inattendues et complexes dans des environnements en mutation constante.

Aussi, l'expérience des erreurs antérieures n'est pas toujours bénéfique. Si elle peut être source d'apprentissage, elle peut également engendrer une aversion excessive aux risques, poussant les auditeurs à adopter des approches excessivement conservatrices et prudentes (Sulaiman et al., 2018).

6.5.2. Pertinence des outils d'audit

L'importance de la pertinence des outils d'audit dans les travaux d'audit est cruciale pour la qualité de l'audit. Des outils d'audit pertinents, qu'ils soient classiques, usuels ou technologiques, sont des instruments essentiels pour collecter, analyser et interpréter les informations fiables nécessaires à la réalisation d'un audit de haute qualité (Schick et al., 2021 ; Daidj et al., 2023). Ils doivent être adaptés aux caractéristiques spécifiques de l'entité auditée pour minimiser les risques d'erreurs et fournir une base solide pour les jugements d'audit (Gillet-Goinard & Seno, 2020). La pertinence et la cohérence des outils influencent directement la fiabilité des informations collectées (Schick & Vera, 2021). Une pertinence accrue signifie que les outils sont choisis en fonction de la taille, de la complexité et des particularités internes et sectorielles de l'entreprise, assurant ainsi une approche d'audit personnalisée.

La pertinence des outils se mesure également à leur flexibilité. Des outils flexibles peuvent s'adapter aux changements dans l'entreprise auditée, aux évolutions réglementaires et aux nouvelles exigences en matière d'audit (Champeval, 2019). Les outils pertinents d'audit contribuent à l'assurance de la qualité en facilitant la mise en œuvre de contrôles de qualité rigoureux. Ils permettent une supervision efficace des travaux d'audit, la traçabilité des procédures et une évaluation continue de la qualité des données. Un auditeur qui utilise constamment des outils pertinents et adaptés dans son audit, ne fait que développer ses propres compétences méthodologiques, et par la même améliorer la qualité d'audit (El Kadiri et al., 2020).

6.5.3. Conformité aux normes d'audit

La conformité aux normes professionnelles d'audit revêt une importance capitale dans la pratique d'audit, contribuant à la fiabilité des états financiers (Bachy, 2021) et à la qualité des audits (Schockaert, 2019). Les normes professionnelles ont un objectif double : fournir une référence solide pour les procédures d'audit et améliorer la confiance des parties prenantes dans les conclusions des rapports d'audit (Fabioux, 2021). Elles sont conçues pour établir des directives rigoureuses garantissant une assurance de la qualité d'audit (Gao & Zhang, 2019). Harris et Williams (2020) montrent comment les normes professionnelles fournissent un cadre uniforme pour les pratiques d'audit. Pour eux, cette standardisation impose des exigences strictes en matière d'indépendance, de compétence, d'objectivité et de qualité d'audit. D'autre part, pour De Fine Licht (2019), la conformité aux normes professionnelles favorise la transparence dans le processus d'audit.

6.5.4. Des recommandations SMART

Des recommandations SMART (simples et spécifiques, mesurables, atteignables, réalistes et temporelles) forment un cadre de formulation rigoureux qui s'applique également dans le contexte de l'audit. En effet, des recommandations simples et spécifiques permettent d'identifier précisément les domaines nécessitant des améliorations ou des ajustements, facilitant ainsi leur mise en œuvre par l'entité auditee (Schick et al., 2021).

La mesurabilité des recommandations implique la possibilité d'évaluer ou de jauger objectivement leur succès. Les critères de mesure associés aux recommandations d'audit permettent de quantifier les progrès réalisés et d'évaluer l'impact des actions correctives mises en place (Pleunes, 2015).

Dans le contexte de l'audit, les actions recommandées doivent être accessibles et réalisables, c-à-d compatibles avec les ressources disponibles et les compétences de l'entité auditee et non pas utopiques (Lambert, 2014). Des recommandations atteignables doivent correspondre aux capacités et aux contraintes de l'entité auditee afin de favoriser une mise en œuvre réussie. Des recommandations réalistes sont plus susceptibles d'être acceptées, mises en œuvre et réalisées (Benazzou & nouaje, 2022). Elles renforcent ainsi la qualité de l'audit.

Enfin, les recommandations sont limitées dans le temps, avec des délais clairs et prédéfinis. Cela permet d'éviter des retards inutiles dans la mise en œuvre des actions correctives. Des échéances temporelles définies contribuent à maintenir la dynamique et à garantir une progression constante vers les objectifs fixés (Tahar, 2013). La dimension temporelle des recommandations assure une réactivité aux changements. Les délais définis permettent de s'adapter aux évolutions rapides de l'environnement, assurant ainsi que les recommandations restent pertinentes au fil du temps (Houndjo, 2021).

6.5.5. Relation auditeur-audit

La relation auditeur-audit revêt une importance capitale dans le domaine de l'audit. Cette relation influence directement l'objectivité, l'indépendance, la compétence, l'impartialité, l'efficacité et la qualité du processus d'audit (Djoutsu & Foka, 2014). Plusieurs aspects en démontrent l'importance cruciale. Une relation de confiance facilite l'accès à l'information. L'audit est plus enclin à fournir des informations pertinentes et approfondies lorsque la relation avec l'auditeur est basée sur la confiance, le respect, la transparence et la coopération (Habbih, 2012). Une collaboration efficace simplifie et accélère la réalisation des travaux d'audit et génère des recommandations sur mesure (Ateumo et al., 2022 ; Pigé, 2017). Certains chercheurs sont du même avis et qualifient cette relation de positive et bénéfique pour les deux parties auditrice et auditee (Lim & Tan, 2009 ; Kueda Wamba et al., 2021). D'autres, à l'opposé, estiment qu'une relation solide permet certes à l'auditeur de mieux comprendre les processus internes de

l'entité auditée, de concevoir des procédures d'audit adaptées et ciblées ; toutefois, si elle est déséquilibrée ou trop amicale, alors elle influencerait certainement l'indépendance, l'objectivité et l'impartialité de l'auditeur (Chekkar & Zoukhoua, 2010). Pour eux, le jugement professionnel de l'auditeur semble être affecté par une relation auditeur-client plus ou moins longue, ce qui diminuera la qualité d'audit (Kim et al., 2015 ; Lopo Martinez & Bassetti, 2014 ; Nicolaescu, 2014). Ce paradoxe a été aussi soulevé par Kueda Wamba et al. (2021).

7. Conclusion

Au terme de notre étude, nous nous apercevons, encore une fois, que la quête pour mesurer et évaluer la qualité d'audit et celle de l'auditeur est un défi éminemment complexe. La « qualité », qu'elle soit de l'auditeur ou de l'audit, est un qualificatif volatile, flottant, évasif et extensible. Elle concerne une variété de paramètres et sollicite plusieurs indicateurs et différentes variables. Elle transcende les simples vérifications de conformité et les mesures de performances... pour s'étendre vers des attributs plus abstraits et intangibles tels que la pertinence, la fiabilité, la compétence, la valeur ajoutée, l'indépendance et l'objectivité. On doit la chercher partout, et peut être qu'elle n'est nulle part !

De plus, la qualité est influencée par une multitude de facteurs interconnectés, notamment les compétences de l'auditeur (techniques, méthodologiques, éthiques, sociales et technologiques), son expérience, sa motivation, les normes professionnelles et la structure même de l'entité auditée. Cette complexité est exacerbée par la diversité des attentes des parties prenantes, qui ont des perspectives divergentes sur ce que constitue une "bonne" qualité d'audit et un « bon auditeur ».

La qualité d'audit et la qualité d'auditeur sont donc inextricablement liées à divers paramètres essentiels. L'indépendance, l'objectivité, la compétence, l'expérience et l'éthique des auditeurs constituent des piliers fondamentaux garantissant la crédibilité des résultats d'audit. La compétence, qu'elle soit technique, méthodologique, éthique, sociale ou technologique, est cruciale pour une évaluation précise des risques et une analyse pertinente des informations financières. L'expérience professionnelle des auditeurs, conjuguée à leurs compétences méthodologiques et sociales, influencent directement la qualité du processus d'audit.

Par ailleurs, la pertinence des outils d'audit, le respect des normes professionnelles, les recommandations SMART, la gestion des relations auditeur-audité et intra-équipe, ainsi que la prise en compte de l'environnement de l'entité auditée, sont des facteurs clés qui impactent aussi bien la qualité d'audit que la qualité d'auditeur. La satisfaction des parties prenantes, la conformité aux normes éthiques, et la relation entre l'expérience et la qualité de l'auditeur ajoutent des dimensions importantes. Enfin, l'importance de l'indépendance, de l'objectivité, de la compétence, de l'éthique, ainsi que de la transparence et de la communication, sont autant de paramètres qui déterminent la qualité d'audit et la qualité d'auditeur.

En considérant tous ces éléments dans le processus d'audit, les auditeurs peuvent non seulement atteindre des conclusions relativement fiables et objectives, mais également renforcer la pertinence de leurs recommandations et préserver la confiance du public dans la profession d'audit. La recherche constante de l'excellence éthique et professionnelle reste l'essence même de la construction d'une qualité d'audit durable et d'une réputation solide pour les auditeurs.

La qualité d'audit et celle de l'auditeur représentent une utopie vers laquelle il est possible de tendre, sans toutefois parvenir à l'atteindre. En d'autres termes, la qualité d'audit et de l'auditeur apparaît beaucoup plus comme un itinéraire qu'une destination finale.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] Achetouk, A., & Bouaziz, S. M. (2022). L'impact des caractéristiques personnelles de l'auditeur sur le comportement réducteur de la qualité d'audit. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 6(4), 147-169.
- [2] Aguert, M., (2022). De l'usage des tests: Aspects métrologiques, statistiques et interprétatifs. Neurologie et orthophonie: (tome 1) Théorie et évaluation des troubles acquis de l'adulte, De Boeck Supérieur, pp.492-502.
- [3] Aldesier, G. R., Miller, J. R., & Moraglio, J. F. (1995). Common attributes of quality audits. *Journal of Accountancy*, 179 (1), 61-70.
- [4] Alhababsah, S., & Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100377.
- [5] Aloui, A., & Wehbi Sleiman, M. (2021). Les compétences : Maillon fort des structures d'accompagnement des PME. *Management & Avenir*, 121, 57-77. <https://doi.org/10.3917/mav.121.0057>
- [6] Amiri, I., et al. (2021). Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle ? *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(6), 216-235.
- [7] Ateumo, E. C. G., et al. (2022). Compétence éthique des auditeurs : Facteurs d'influence dans un environnement en faillite de normalisation. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, Volume 3(4), 61-87.
- [8] Avenel, S., & Koutsovoulou, M. (2020). Pouvoir de récompense. Dans Raphaëlle Laubie (éd.), *Pouvoirs et influences : Abus de pouvoir, argent, célébrité...*, les détecter et les comprendre (pp. 41-50). Paris : Dunod. <https://doi.org/10.3917/dunod.aubie.2020.01.0041>
- [9] Azon, A. (2020). Facteurs d'influence de la qualité de l'audit interne dans les organisations publiques. *Revue Internationale des Sciences de l'Organisation*, N°9, 73.
- [10] Bachy, B. (2021). La fiabilité des comptes. Dans : B. Bachy, *La boîte à outils de la comptabilité* (pp. 120-141). Paris: Dunod.
- [11] Bari, S. (2020). Revue des études sur la qualité de l'audit. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 1(2), 148-160.
- [12] Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38, 89-94.
- [13] Beatty, R. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *The Accounting Review*, 64(4), 693-709.
- [14] Bédard, J., Chtourou Sonda, M., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 13-35.
- [15] Bedard, J., Disle, C., Gonthier-Besacrier, N., & Janin, R. (2020). Une étude sur les « Justifications des Appréciations » des auditeurs relatives aux estimations liées au goodwill. *ACCRA*, 7, 35-62. <https://doi.org/10.3917/accra.007.0035>
- [16] Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997). The determinants of audit clients satisfaction among client of big six firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7-24.
- [17] Benazzou, L., & Nouaje, F. (2022). Proposition des déterminants d'appréciation des missions d'audit effectuées par les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISC) : Cas du Maroc. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, Volume 6(1), 212-227.
- [18] Beroud, J., Goralczyk, F., & Poplimont, C. (2020). Questionner la qualité de la formation, c'est construire des éléments de sens pour agir. *Éducation Permanente*, 223, 33-41. <https://doi.org/10.3917/edpe.223.0033>
- [19] Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects of digitalization of organizations on internal audit activities and practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872-888.
- [20] Boahen, E. O., & Mamatzakis, E. C. (2021). What are the effects of culture and institutions on classification shifting in India? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 44, 100402. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100402>.
- [21] Boccon-Gibod, S., & Vilmint, E. (2020). *La boîte à outils de l'auditeur financier*. Dunod. <https://doi.org/10.3917/dunod.bocco.2020.01>
- [22] Bonduelle, M., & Renault, T. (2018). De l'impartialité à la neutralité : Critique à deux voix d'un devoir dévoyé. *Délibérée*, 5, 21-26. <https://doi.org/10.3917/delib.005.0021>

- [23] Bourguignon, T. (2018). Utiliser les « systèmes de récompense » comme leviers. Dans T. Bourguignon, *Entreprises : vers l'excellence : Une méthodologie de la performance par le management agile* (pp. 291-295). Paris : Dunod.
- [24] Boussuat, B., David, P., & Lagache, J. (2017). Chapitre 16. Réguler le stress, gérer les conflits. Dans : B. Boussuat, P. David & J. Lagache (Dir), *Manager avec les couleurs : Pour un management humain, agile et durable* (pp. 255–270). Paris : Dunod.
- [25] Brown-Liburd, H., & Vasarhelyi, M. A. (2015). Big Data and Audit Evidence. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 12(1), 1–16.
- [26] Burger-Helmchen, T., Hussler, C., & Muller, P. (2019). Chapitre 7. La prise de décision. Dans : T. Burger-Helmchen, C. Hussler, & P. Muller (Dir), *Management : Le manuel complet du management* (pp. 281–338). Paris : Vuibert. <https://doi.org/10.3917/vuib.burge.2019.01.0281>
- [27] Canini, F., & Claverie, D. (2023). Les dilemmes éthiques. *Revue Défense Nationale*, H-, 169–174. <https://doi.org/10.3917/rdna.hs10.0169>
- [28] Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 11(1), 1-15.
- [29] Causse, G., & Vu, V. (2012). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal – Le point de vue des auditeurs. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 97-143. <https://doi.org/10.3917/cca.183.0097>
- [30] Cavaco, C., & Presse, M. (2022). Formation expérientielle. Dans : Anne Jorro (Éd.), *Dictionnaire des Concepts de la Professionnalisation* (pp. 215–218). Louvain-la-Neuve : De Boeck Supérieur. <https://doi.org/10.3917/dbu.jorro.2022.01.0215>
- [31] Chabry, L., Gillet-Goinard, F., & Jourdan, R. (2020). Outil 56. Les compétences relationnelles. Dans : L. Chabry, F. Gillet-Goinard & R. Jourdan (Dir), *La Boîte à outils de l'expérience client* (pp. 152–155). Paris : Dunod.
- [32] Champeval, C. (2019). Comment adapter les outils d'intelligence artificielle au métier du conseil afin d'accélérer les processus d'audit et d'automatiser les tâches répétitives ? [Mémoire]
- [33] Chan, D. Y., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Innovation et pratique de l'audit continu. Dans : D. Y. Chan, V. Chiu, & M. A. Vasarhelyi (N.D.E.), *Audit continu (Rutgers Studies in Accounting Analytics)* (pp. 271–283). Emerald Publishing Limited, Leeds. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181013>
- [34] Chapellier, P., Nègre, E., & Verdier, M. (2018). Remplacer l'humain au cœur du système... Quels défis pour la comptabilité de demain ? Dans : P. Chapellier (Éd.), *Comptabilités et Société : Entre représentation et construction du monde* (pp. 289–304).
- [35] Chaplais, C. (2019). Formation et déontologie de l'auditeur. *Gestion et management. Université Clermont Auvergne [2017-2020]*, Français.
- [36] Charlat, S. (2022). Les contours flous de l'individu. Thèse de doctorat, Université Lyon 1. Disponible sur <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-03823019f>
- [37] Château Terrisse, P., & Bouden, I. (2018). La société de l'audit : Les compromis fondant la qualité de l'audit coopératif. *Revue Française de Gestion*, 276, 105–122. <https://doi.org/10.3166/rfg.2018.00277>
- [38] Chauvey, J., & Naro, G. (2023). Contrôle interne et management des risques : de la compliance à la stratégie : Le cas d'une cartographie des risques dans une compagnie d'assurance française. *Comptabilité Contrôle Audit*, 29, 85–129. <https://doi.org/10.3917/cca.293.0085>
- [39] Chekkar, R., & Zoukua, E. A. (2010). Comportement des audités dans le processus d'audit : le cas du contrôle des associations par les financeurs publics. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité, Contrôle & Audit, May, Strasbourg, France. pp.CD ROM. ffhalshs-00460412f
- [40] Chemangui, M. (2004). Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne [Thèse de doctorat, Université de Franche-Comté, Besançon].
- [41] Chemangui, M. (2005). La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. *Comptabilité et Connaissances*, May, France.
- [42] Chemingui, M., & Pigé, B. (2004). La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés. *Normes et Mondialisation*, May.
- [43] Chemangui, M., Manita, R., & Pigé, B. (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit, étude critique. 4ème conférence Internationale de finance, IFC4, Hammamet, Tunisie. (hal-00760211)

- [44] Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception : Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359-391.
- [45] Chihi, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : Évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises (Thèse de doctorat).
- [46] Chihi, H., & Casta, J.-F. (2014). La rotation de l'auditeur et la qualité de l'audit : une méta-analyse. Paper presented at Mesure, évaluation, notation– les comptabilités de la société du calcul, Lille, France.
- [47] Chow, C., Cooper, J., & Waller, W. (1988). Auditing: A Participative budgeting: effect of thruth-industry pay scheme and information asymetry on slack and performance. *The Accounting Review* (January), 111-122.
- [48] Citron, D. B., & Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88), 337-345.
- [49] Clauzel, A., & Montargot, N. (2018). Face aux interactions de service conflictuelles : quelles stratégies de « coping » du personnel en contact ? *Recherches en Sciences de Gestion*, 128, 183–203. <https://doi.org/10.3917/resg.128.0183>
- [50] Clément, E. (2021). Découverte de solution et flexibilité cognitive. La Flexibilité Cognitive. Pierre angulaire de l'apprentissage.
- [51] Combes, V., & Silva, F. (2023). Pour une alternative des relations interpersonnelles au travail, développer des Techniques Relationnelles. *Question(s) de management*, 42, 113–120. <https://doi.org/10.3917/qdm.222.0113>
- [52] Coram, P., & Woodliff, J. (2003). A Survei of Time Budget Pressure and Reduce Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review*, 23 – 29.
- [53] Cosnier, J. (2016). Empathie et communication : Comprendre autrui et percevoir ses émotions. Dans : J.-F. Dortier (Éd.), *La Communication : Des relations interpersonnelles aux réseaux sociaux* (pp. 141–146). Auxerre : Éditions Sciences Humaines. <https://doi.org/10.3917/sh.dorti.2016.02.0141>
- [54] Daidj, N., Tounkara, T., & Bordeaux, C. (2021). Le futur de l'audit IT : Quelles évolutions possibles ? État de l'art - Enquête - Volume 1 (Avril). Institut Mines-Télécom Business School. pp.47.
- [55] Daidj, N., Bordeaux, C., & Neyrial, J. (2023). Audit, innovation et nouvelles technologies : Vers l'audit augmenté avec la RPA ? État de l'art - Volume 2. Institut Mines-Télécom Business School.
- [56] Danancier, J. (2011). Le lien social et l'individu. Dans : J. Danancier, *Le projet individualisé dans l'accompagnement éducatif : Rocs, référentiel d'observation des compétences sociales* (pp. 37–46). Paris : Dunod.
- [57] Dao-Le Flécher, P. (2022). L'apport de la technologie de l'information à l'audit continu : Quelques pistes de réflexion et d'action. *Audit et Société*, 2, 41–47.
- [58] David, C. H., Knechel, W. R., & Norman, W. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- [59] DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- [60] De Fine Licht, J. (2019). The role of transparency in auditing. *Financial Accountability and Management*, 35(3), 233–245.
- [61] DeFond, M. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(1), 16-31.
- [62] Deis Jr., D. R., & Guiroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- [63] Denis, J., Guillemette, F., & Luckerhoff, J. (2019). Introduction : les approches inductives dans la collecte et l'analyse des données. *Approches inductives : Travail intellectuel et construction des connaissances*, 6(1). <https://doi.org/10.7202/1060042ar>
- [64] Deschanet, E., Distler, F., & Rasolofo-Distler, F. (2022). Reconnaissance des compétences : Savoirs, savoir-faire et savoir-être de l'étudiant : Le cas de trois dispositifs : Bonus étudiant engagé, VAE et blocs de compétences. *Projectics / Proyética / Projectique*, 33, 91–110. <https://doi.org/10.3917/proj.033.0091>
- [65] Dethier, R. (2018). Gestion(s) de conflit(s). *Les Cahiers Internationaux de Psychologie Sociale*, 119–120, 269–318. <https://doi.org/10.3917/cips.119.0269>
- [66] Dicko, S. (2019). *Méthodologie de recherche et théories en sciences comptables*. Presses de l'Université du Québec.

- [67] Djoutsa, W. L., & Foka, T. G. (2014). Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? *Revue Gestion et Organisation*.
- [68] Donnelly, D. P., O'Bryan, D., & Quirin, J. J. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: an explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 81-99.
- [69] Donnelly, D. P., Quirin, J., & David, O. (2011). Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position. *The Journal of Applied Business Research*, 19(1).
- [70] Du Penhoat, G. (2021). Outil 42. Pratiquer l'écoute active. Dans : G. du Penhoat, La boîte à outils de la Gestion du Stress (pp. 132–135). Paris : Dunod.
- [71] Ed-Douadi, S., & Bakour, C. (2021). Efficacité d'audit interne dans le secteur public marocain : proposition d'approche théorique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(4), pp.145-161.
- [72] Eichenseher, J., & Shields, D. (1989). Corporate capital structure and auditor fit. « *Advances in Accounting, Suppl* ».1, 39-56.
- [73] El Fakir, M., & Lahrech, A. (2023). La qualité de l'audit : Une étude qualitative des perceptions des auditeurs. *African Scientific Journal*, 3(15), 236. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7506876>
- [74] Elhamzaoui, M., & Bouzidi, A. (2020). Évaluation du système de gestion des risques dans les entreprises marocaines : forces et faiblesses. *Environnement, Risques & Santé*, 19, 29–40.
- [75] El Kadiri Bouchich, D., & Gallouj, N. (2020). Adaptation sur mesure des instruments d'audit interne aux attributs structurels des collectivités territoriales marocaines. *Recherches en Sciences de Gestion*, 139, 333–369. <https://doi.org/10.3917/resg.139.0333>
- [76] El Meski, M. (2022). Intégrité des données : cartographie et conformité industrielle pharmaceutique. Sciences pharmaceutiques. Faculté de Pharmacie - Université de Strasbourg. Français.
- [77] Estevan, E., & Ouatiya, L. (2022). L'approche systémique comme nouveau paradigme de l'accompagnement socio-éducatif: Focale sur le modèle d'intervention solutionniste. *Les Cahiers de l'Actif*, 548-549, 75-96. <https://doi.org/10.3917/caac.548.0075>
- [78] Fabioux, I. (2021). Analyse du processus de normalisation de l'audit en France (Doctoral dissertation, Université d'Angers).
- [79] Fabioux, I. (2023). Le processus de normalisation de l'audit : état de l'art et voies de recherches futures. *Comptabilité Contrôle Audit*, 29, 81–138. <https://doi.org/10.3917/cca.291.0081>
- [80] Fagoo, C., & Gemine, G. (2021). L'impact de la digitalisation au sein du domaine de l'audit interne. Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain. Prom. : Vessié, Bénédicte.
- [81] Fakhar, P., & Hoseinzadeh, A. (2016). Investigate The Effect Of Organizational Commitment And Professional Commitment On Dysfunctional Behaviors Of Auditors. *International Academic Institute for Science and Technology*, 3(1), 1-9.
- [82] Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26, 301-326.
- [83] Fanani, Z. (2008). Pengaruh Struktur Audit, Konflik Peran, dan ketidakjelasan peran terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5(2), 98-101.
- [84] Favre, F. (2016). Le manager face à sa performance adaptative. EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.favre.2016.01>
- [85] Foka, T. A. G. (2018). Comportement auditeur-audité et qualité du service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun. Thèse de Doctorat/PhD en Sciences de Gestion, Université de Dschang.
- [86] Frayssinhes, J. (2019). Compétence, expérience, connaissances et savoirs transférables : Étude comparatiste à visée transdisciplinaire. *Éducation Permanente*, 218, 43–54. <https://doi.org/10.3917/edpe.218.0043>
- [87] Ferrell, O. C., Harrison, D. E., Ferrell, L., & Hair, J.-F. (2019). Business ethics, corporate social responsibility, and brand attitudes : An exploratory study. *Journal of Business Research*, 95, 491–501. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.07.039>
- [88] Fikri, K., & Azaroual, S. (2022). Les entraves à la professionnalisation de l'audit interne dans le secteur public : Cas de quatre entités publiques marocaines. Obstacles to the professionalization of internal audit in the public sector: Case

- of four Moroccan public entities. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, IJAFAME.
- [89] Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. Macmillan Education.
- [90] Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- [91] Frimousse, S., & Peretti, J. (2023). Les nouvelles relations de travail. *Question(s) de management*, 42, 121–124. <https://doi.org/10.3917/qdm.222.0121>
- [92] Fuerman, R. D. (2004). Audit quality examined one large CPA firm at a time : MID-1990's empirical evidence of a precursor of Arthur Anderson's collapse. *Corporate Ownership and Control*, 2(1), 137-148.
- [93] Gaddour, I. (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs [Thèse de doctorat, Université Paris Sciences et Lettres].
- [94] Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing standards, professional judgment, and audit quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201–225.
- [95] Genard, J.-L. (2017). La « compétence éthique » au-delà de ses dimensions discursives et propositionnelles. *Éthique Publique*, 19(1). <https://doi.org/10.4000/ethiquepublique.2876>
- [96] Gendron, B. (2019). Les compétences transversales, nouvelles compétences académiques. *Éducation Permanente*, 218, 161–171. <https://doi.org/10.3917/edpe.218.0161>
- [97] Giboin, B. (2019). Outil 19. L'effet d'expérience. Dans : B. Giboin, *La boîte à outils de la Stratégie* (pp. 72–73). Paris: Dunod.
- [98] Gillet-Goinard, F., & Seno, B. (2020). *La boîte à outils de la qualité*. Paris : Dunod. <https://doi.org/10.1017/9782810528888>
- [99] Groveman, H. (1995). How auditors can detect financial statement misstatement. *Journal of Accountancy*, 180(4), 83-90.
- [100] Habbih, R. (2012). L'influence de la relation auditeur audité sur l'indépendance de l'auditeur. Mémoire de fin d'étude en Audit, Comptabilité et Contrôle de Gestion au Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, centre de Casablanca.
- [101] Habib, A., Bhuiyan, M. B., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2018). Déterminants du décalage dans les rapports d'audit : Une méta-analyse. *Revue électronique de comptabilité internationale*.
- [102] Haïly, I., & Ghandari, Y. (2019). La Qualité de l'audit légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte marocain. *European Scientific Journal*, 15(13). Repéré à <https://doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225>.
- [103] Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50, 100485.
- [104] Hay, D., Knechel, W. R., & Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12, 9-24.
- [105] Hermann, E., Morgan, M., & Shanahan, J. (2023). Cultivation and social media: A meta-analysis. *New Media & Society*, 25(9), 2492-2511. <https://doi.org/10.1177/14614448231180257>
- [106] Hermanson, D., Smith, J., & Stephens, N. (2012). How Effective are Organizations' Internal Controls ? Insights into Specific Internal Control Elements. *Current Issues in Auditing*, 6, A31-A50. <https://doi.org/10.1017/S1533038112000001>
- [107] Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18, 1-17.
- [108] Hottegindre, G., & Lesage, C. (2009). Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 15, 87-112. <https://doi.org/10.3917/cca.152.0087>
- [109] Houndjo, A. (2021). « Facteurs impactant l'efficacité du comité d'audit interne : une analyse axée sur sa relation avec la fonction d'audit interne dans les entreprises publiques béninoises ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 5 : numéro 2, 1-21.
- [110] Hovhannisyann, H., Bon Michel, B., & Gasnier-Duparc, N. (2024). De l'influence de l'IA sur la démarche d'audit interne. Dans : Dauphine Recherches en Management éd., *L'état du management* (pp. 69–80). Paris : La Découverte.
- [111] Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 149-167.

- [112] Id Ahmad, F., Hniche, O., & Chegri, B.-E. (2023). Qualité de l'audit externe : Revue de littérature. *African Scientific Journal*, 3(15).
- [113] Irawati, L. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Perilaku Penyimpangan dalam Prosedur Audit. Skripsi S1.Unika Atma Jaya: Jakarta.
- [114] Jabraoui, S., & Vandapuye, S. (2023). La digitalisation du métier d'audit : Analyse bibliométrique. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 4(3), 455–478.
- [115] Jacob, S., Souissi, S., & Trudel, J.-S. (2020). Intelligence artificielle et transformation des métiers de la comptabilité et de l'audit financier. Chaire de recherche sur l'administration publique à l'ère numérique. Université Laval, Québec.
- [116] Jaya, S. M. (2017). Pengaruh Konflik Peran Dan Komitmen Organisasi Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Auditor Dengan Kinerja Auditor Sebagai Variabel Mediasi. (Thesis), Universitas Brawijaya.
- [117] Jolibert, B. (2020). Éthique, morale et déontologie : Trois approches du « devoir être ». *L'Enseignement Philosophique*, 70A, 45–55. <https://doi.org/10.3917/eph.702.0045>
- [118] Jonquière, M., & Joras, M. (2015). L'audit, une même démarche intelligente pour tous. EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.jonqu.2015.01>
- [119] Jutras, F., & Labbé, S. (2022). Éthique professionnelle. Dans : Anne Jorro (Éd.), Dictionnaire des Concepts de la Professionnalisation (pp. 187–191). Louvain-la-Neuve : De Boeck Supérieur. <https://doi.org/10.3917/dbu.jorro.2022.01.0187>
- [120] Kaplan, S. E. (1995). An Examination of Auditors' Reporting Intentions upon Discovery of Procedures Prematurely Signed-off. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14(2), 90-104.
- [121] Kartika, I., & Wijayanti, P. (2007). Locus of Control and Accepting Dysfunctional Behavior on Public Auditors of DFAB. *Jurnal Akuntabilitas*, 6(2), 138-153.
- [122] Kelley, T., & Margheim, L. (1987). The effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts. *Advances in Accounting*, 5, 221-233.
- [123] Kelley, T., & Margheim, L. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Behaviour. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, 21-41.
- [124] Kiernan, L., Ledwith, A., & Lynch, R. (2019). Design teams management of conflict in reaching consensus. *International Journal of Conflict Management*, 31(2), 263–285.
- [125] Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *The Journal of Applied Business Research*, 31(3), 1089–1106.
- [126] Knapp, M. C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), 615-637.
- [127] Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), 9-25.
- [128] Kueda Wamba, B., Feudjo, J., Tchankam, J., & Teulon, F. (2021). Le paradoxe de la relation auditeur-audité dans le contexte camerounais. *Management & Prospective*, 38, 63–89. <https://doi.org/10.3917/g2000.382.0063>
- [129] Laaribi, I., & Khaddouj, K. (2023). « Le commissaire aux comptes et la gouvernance d'entreprise ». *African Scientific Journal* « Volume 03, Numéro 18, 591–612.
- [130] Laitinen, E.-K., & Laitinen, T. (2015). A probability tree model of audit quality. *European Journal of Operational Research*, 243(2), 665-677. <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2014.12.021>.
- [131] Lambert, J. (2014). L'audit de risques en entreprise. Droit. Université de Bordeaux, Français.
- [132] Lamboglia, R., Lavorato, D., Scornavacca, E., & Za, S. (2021). Exploring the relationship between audit and technology: A bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(5), 1233–1260. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2020-0836>
- [133] Lavarec, L. (2021). Les mécanismes de la confiance automatisée. *Hermès, La Revue*, 88, 197–201.
- [134] Leenox, C. (1999). Audit quality and auditors size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*, 26(7-8), 779-805.
- [135] Le Maitre, C.-N., & Krohmer, C. (2010). L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ? *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 13(4), 75–100.

- [136] Lemqeddem, H. A., & Chouay, J. (2020). Le rôle de la digitalisation dans l'efficacité de l'audit interne. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 1(5), Article 5.
- [137] Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2009). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *School of Accountancy Research Paper Series*, 2(1), 2–41.
- [138] Litvak, G., & Allaire, S. (2019). Chapitre 1. Le concept global de valeur associée à l'audit interne. Dans G. Litvak & S. Allaire (Dir), *Guide de l'audit interne: Défis et enjeux - Théorie et pratique* (pp. 11-74). Paris: Vuibert.
- [139] Lopo Martinez, A., & Bassetti, A. (2014). Rotation of independent auditors and analysis of their reports before and after rotation in Brazil. *Journal of Accounting and Taxation*, 6(1), 19–29.
- [140] Machado, T. (2019). Reconnaissance au travail. Dans Gérard Valléry (éd.), *Psychologie du Travail et des Organisations: 110 notions clés* (pp. 365-368). Paris: Dunod. <https://doi.org/10.3917/dunod.valle.2019.01.0365>
- [141] Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 49-64.
- [142] Manach, M., Archieri, C., & Guérin, J. (2019). Définir et repérer la dimension sociale de la compétence. *Éducation Permanente*, 218, 31–41. <https://doi.org/10.3917/edpe.218.0031>
- [143] Manita, R. (2005). Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit [Thèse de doctorat, Université de Franche-Comté, Besançon].
- [144] Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *M@n@gement*, 11, 191-210. [Lien](#)
- [145] Manita, R. (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien. La place de la dimension européenne. *Comptabilité, Contrôle, Audit*. [Lien](#)
- [146] Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, 119751. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- [147] Manita, R., Elommal, N., Sakka, A., Sahut, J., & Hikkerova, L. (2023). Comportements des auditeurs affectant la qualité de l'audit : une explication par la théorie de la réactance. *Management & Prospective*, 40, 122-142. <https://doi.org/10.3917/g2000.402.0122>
- [148] Marcaillou, P., & Bejar, Y. (2021). Chapitre 5. Analyse et interprétation des états financiers. Dans : P. Marcaillou & Y. Bejar (Dir), *Diagnostic d'entreprise: Performance, Capital immatériel et Risques* (pp. 149-169). Paris: Ellipses.
- [149] Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- [150] Max Kono Abe, J., & Yves Medang, J. (2019). L'évaluation de l'efficacité de l'audit interne dans les entreprises publiques camerounaises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, Numéro 3: Avril 2019 / Volume 2: Numéro 2, 494–515.
- [151] Mayen, P. (2022). Expérience professionnelle. Dans : Anne Jorro (Éd.), *Dictionnaire des Concepts de la Professionnalisation* (pp. 209–213). Louvain-la-Neuve: De Boeck Supérieur. <https://doi.org/10.3917/dbu.jorro.2022.01.0209>
- [152] McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
- [153] McNair, C. J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653.
- [154] Mèlès, B. (2016). Comment le scepticisme est devenu un système. La classification de Jules Vuillemin et ses transformations. *Philosophia Scientiæ*, 20-3, 91-107.
- [155] Michaud, Y. (2015). Le mérite : une approche conceptuelle. *Revue française d'administration publique*, 153, 15-21. <https://doi.org/10.3917/rfap.153.0015>
- [156] Michaud, N. (2016). Conscientiser le savoir pratique impliqué dans le jugement professionnel lors de l'audit des états financiers. *Revue Présences*, Volume 9.
- [157] Miledi, A., & Pigé, B. (2013). Le jugement professionnel en audit : enquête auprès des associés signataires. *Comptabilité sans Frontières*. The French Connection, May 2013, Canada.
- [158] Mjit, A. (2021). La qualité : définition consensuelle ou polémique ? *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME*, 2(5), 592-607. ISSN: 2658-8455

- [159] Mohty, O. (2020). Chapitre I. L'insuffisance du régime classique des sanctions. Dans O. Mohty, L'information du consommateur et le commerce électronique (pp. 261-320). Rennes: Presses universitaires de Rennes.
- [160] Moizer, P. (1997). Auditor reputation: the international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1(1), 61-74.
- [161] Meyer, M. (2012). Raison et passion en argumentation. Dans B. Frydman & M. Meyer (Dir.), Chaim Perelman: De la nouvelle rhétorique à la logique juridique (pp. 131-159). Paris cedex 14: Presses Universitaires de France.
- [162] Mock, T. J., & Samet, M. (1982). A Multi-attribute Model for Audit Evaluation. Actes du 6e congrès sur l'audit de l'Université du Kansas.
- [163] Moutahaddib, A. (2017). Les déterminants de la qualité des missions d'audit au Maroc. *Revue africaine de management*, 2(2), 70-83. Repéré de <http://revues.imist.ma/?journal=RAM>.
- [164] Muller, G. (2016). Les pratiques d'audit : une analyse typologique des commissaires aux comptes français. *Management & Prospective*, 33, 91-111. <https://doi.org/10.3917/g2000.334.0091>
- [165] Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- [166] Nedyalkova, P. (2020). Quality of Internal Auditing in the Public Sector. Perspectives from the Bulgarian and International Context. Springer Cham. Springer Nature Switzerland AG.
- [167] Neuville, C., & Yaïch, S. (2019). L'écoute active. Dans : C. Neuville & S. Yaïch (Dir), Pro en Gestion du stress : 59 outils et 10 plans d'action (pp. 80-81). Paris : Vuibert.
- [168] Nichols, D. R., & Smith, D. B. (1983). Auditor Credibility and Auditor Changes. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 534-544.
- [169] Nicolaescu, E. (2014). The effects of audit firm rotation on earnings quality. *Economies, Management, and Financial Markets*, 9(1), 148-153.
- [170] Oulad Seghir, K., & Soussi, D. (2021). Auditeur interne au Maroc : Une étude des annonces d'offres d'emploi. *Revue Internationale du Chercheur*, 2(4), 251-269.
- [171] Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- [172] Pesqueux, Y. (2012). La gestion du risque : Une question d'expert ? *Prospective et Stratégie*, 2-3, 243-265. <https://doi.org/10.3917/pstrat.002.0243>
- [173] Pesqueux, Y. (2020). Définition de la notion de qualité, chronologie et fondements de la gestion de la qualité. Mémoire de master, France. Disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes>.
- [174] Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1), 79-99.
- [175] Pigé, B. (2017). Audit et contrôle interne : De la conformité au jugement. Caen : EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.pigeb.2017.02>
- [176] Piot, C. (2004). Effort d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économie d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI. *Finance-Contrôle-Stratégie*.
- [177] Pleunes, N. (2015). Quels sont les facteurs qui influencent la mise en place des recommandations d'audit interne ? L'impact de la coordination relationnelle. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain,. Prom. : Sarens, Gerrit. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:2995>
- [178] Portal, M. (2011). Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 17, 37-65. <https://doi.org/10.3917/cca.171.0037>
- [179] Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue Française de Gestion*, 29(147), 105-117.
- [180] Reckers, P. M. J., Wheeler, S. W., & Wong-On-Wing, B. (1997). A Comparative Examination of Auditor Premature Sign-off Using the Direct and the Randomized Response Methods. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 16(1), 69-78.
- [181] Reynet, P., & Gintrac, A. (2023). Conception et évaluation d'un dispositif d'assurance qualité dans l'enseignement supérieur en gestion. *Management & Sciences Sociales*, 34, 103-121. <https://doi.org/10.3917/mss.034.0103>
- [182] Rogalski, J., & Leplat, J. (2011). L'expérience professionnelle : expériences sédimentées et expériences épisodiques. *Activités*, 8(2). <https://doi.org/10.4000/activites.2556>

- [183] Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153-179.
- [184] Richard, C. (2008). L'audit est un gage de confiance. Dans : Critique et Management (CriM) (Éd.), Petit Bréviaire des Idées Reçues en Management (pp. 219–226). Paris: La Découverte. <https://doi.org/10.3917/dec.crim.2008.01.0219>
- [185] Salzer, J., & Stimec, A. (2019). Outil 7. La carte des trois dimensions : des effets sur la performance. Dans : J. Salzer & A. Stimec (Dir), La boîte à outils de la Gestion des conflits (pp. 30–31). Paris : Dunod.
- [186] Schick, P., & Vera, J. (2021). Chapitre 10. Les tableaux des risques. Dans : P. Schick, J. Vera, & O. Bourrouilh-Parège (Dir), Audit interne et référentiels de risques : Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit (pp. 219–353). Paris : Dunod.
- [187] Schick, P., Vera, J., & Bourrouilh-Parège, O. (2021). Chapitre 8. Les techniques d'audit traditionnelles (TA). Dans P. Schick, J. Vera & O. Bourrouilh-Parège (Dir), Audit interne et référentiels de risques : Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit (pp. 173-200). Paris : Dunod.
- [188] Schockaert, D. (2019). International standards on auditing: An institutional driver for audit quality. Brugge: die Keure.
- [189] Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickrey, D. (1986). Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing*, 5(2), 86.
- [190] 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(3), 299-330.
- [191] Silaban, A. (2009). Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit. Universitas Diponegoro, Semarang.
- [192] Sirois, L., Marmousez, S., & Simunic, D. (2016). Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 22, 111-144. <https://doi.org/10.3917/cca.223.0111>
- [193] Souhait, M., Hernandez, L., Thevenot, P., Chevalier, S., & Duval, R.-E. (2019). Collaborer pour se découvrir et développer ses compétences sociales. Questions de Pédagogies dans l'Enseignement Supérieur, ENSTA Bretagne, IMT-A, UBO, Juin, Brest, France.
- [194] Stancheva-Todorova, E. (2018). How Artificial Intelligence is Challenging Accounting Profession. *Economy & Business Journal*, 12, 126–141.
- [195] Sulaiman, N.-A., Mat Yasin, F., & Muhamad, R. (2018). Perspectives of Audit Quality: An Analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 11, 1–27. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol11no1.1>
- [196] Surajit Bag, Shivam Gupta, Gautam Srivastava, & Uthayasankar Sivarajah, Ajay Kumar. (2022). Impact of ethics training and audits on the relationship quality of business-to-business partners in sharing economy. *Industrial Marketing Management*, 107, 120–133. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2022.08.019>
- [197] Sutton, S. G., & Lampe, J. C. (1991). A framework for evaluating process quality for audit engagements. *Accounting and Business Research*, 21(83), 275-288.
- [198] Sutton, S. G. (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.
- [199] Tahar, C. (2013). La gestion des temps et des délais : un enjeu central pour les mairies. *Recherches en Sciences de Gestion*, 95, 191–207. <https://doi.org/10.3917/resg.095.0191>
- [200] Tagne, A., Yepgnou, J. N., & Kamdem, D. P. (2017). Honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone. *Journal of Academic Finance*.
- [201] Tagne, A., Nzongang, J., Nimpa, T., & Herman, K.K. (2022). L'indépendance perçue de l'auditeur externe : une analyse des facteurs déterminants auprès des préparateurs des comptes au Cameroun. 1, 85-106. <https://doi.org/10.48424/IMIST.PRSM/ram-v1i8.32159>.
- [202] Türegün, N. (2019). Impact of Technology in Financial Reporting: The Case of Amazon Go. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(3), 90–95.
- [203] Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., & Gray, G. L. (2010). Améliorer la transparence et la pertinence des communications de l'auditeur avec les utilisateurs des états financiers. *Questions d'actualité en matière d'audit*, 4,1-8.

- [204] Van Campenhoudt, L., Marquet, J., & Quivy, R. (2017). Manuel de recherche en sciences sociales. <https://doi.org/10.3917/dunod.vanc.2017.01>.
- [205] Vu, V. H. (2008). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal [Thèse, Université Paris-Est].
- [206] Woodrow, M. (2003). The Audit Process in practice, in Current issues in Auditing, Sherer M., ed. Stuart Turley : 217-233.
- [207] Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *CPA Journal*, 73(1), 48-64.
- [208] Yeught, C. V., Bergery, L., & Dherment-Férère, I. (2013). Les compétences éthiques : Un déterminant du développement durable organisationnel.
- [209] Zhou, J., & Elder, R. (2004). Audit quality and earnings management by seasoned equity offering firms. *Asia Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11(2), 95-120.