

L'indépendance de l'auditeur externe : un construit social collectif

The independence of the external auditor: a collective social construct

Fatiha ID AHMAD, (Doctorante)

*Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Souissi
Université Mohamed V de Rabat, Maroc*

Omar HNICHE, (Professeur d'Enseignement Supérieur)

*Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Souissi
Université Mohamed V de Rabat, Maroc*

Badre Eddine CHEGRI, (Professeur d'Enseignement Supérieur)

*Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Souissi
Université Mohamed V de Rabat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Souissi Avenue Mohammed Ben Abdallah Ragraoui, Al Irfane. BP 6430 Rabat Instituts Rabat Université Mohammed V de Rabat Maroc (Rabat) Code postal Téléphone et/ou fax : 00212 5 37 67 17 19
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ID AHMAD, F., HNICHE, O., & Eddine CHEGRI, B. (2023). L'indépendance de l'auditeur externe : un construit social collectif: . International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(3-1), 1-21. https://doi.org/10.5281/zenodo.7977600
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: April 29, 2023

Accepted: May 30, 2023

L'indépendance de l'auditeur externe : un construit social collectif

Résumé

L'indépendance de l'auditeur externe est un pilier fondamental de la qualité d'un audit à côté de la compétence, elle renseigne sur l'aptitude de l'auditeur à rapporter dans son rapport d'audit des anomalies, erreurs ou manipulations comptables qui pourraient avoir une incidence significative sur les comptes. L'indépendance est un concept ancien, mais qui a fait l'objet d'un nouvel élan d'intérêt avec les questions actuelles de gouvernance d'entreprise et les scandales financiers qui ont remis les auditeurs externes sur le devant de la scène et ont incité à questionner avec acuité la qualité de la vérification des comptes.

Alors que la compétence semble être un élément acquis, l'indépendance de l'auditeur demeure facilement contestable. L'objectif de notre travail de recherche théorique est de présenter dans un premier temps, à travers une revue de littérature, une synthèse des facteurs déterminants de l'indépendance de l'auditeur externe en l'occurrence les déterminants liés à l'auditeur et au cabinet d'audit, ceux relatifs à ses relations avec l'entreprise auditée ainsi que les déterminants liés à des mécanismes incitatifs externes. Ces déterminants constituent la base d'un système d'indépendance qui met en évidence des actions directes et indirectes entre ces différents facteurs. Dans un deuxième temps, nous présenterons le courant de recherche récent dans ce domaine qui appréhende l'indépendance de l'auditeur comme un construit social et psychologique où l'indépendance de l'auditeur est le résultat, d'une part, de son interaction avec les différents acteurs de son environnement et d'autre part, du degré de développement moral cognitif de l'auditeur. À l'issue de cette synthèse, nous allons proposer des recommandations sur les voies de recherche afin de renforcer l'indépendance de l'auditeur externe au Maroc.

Mots clés : Indépendance, auditeur externe, déterminants, construit social

Classification JEL : M42

Type de l'article : Article théorique.

Abstract

The independence of the external auditor is a fundamental pillar of the quality of an audit alongside competence; it provides information on the auditor's actual ability to reveal in his audit report accounting errors or manipulations that would have a significant impact on the accounts. Independence is an old concept but has been the subject of a new impetus of interest with current corporate governance issues and financial scandals that have put external auditors back in the spotlight and prompted acute questions about the quality of auditing.

While competence seems to be an acquired element, the independence of the auditor remains easily questionable. The objective of our theoretical research work is to first present, through a literature review, a synthesis of the determining factors of the independence of the external auditor in this case the determinants related to the auditor and the audit firm, those relating to its relations with the audited company as well as the determinants related to external incentive mechanisms. These determinants form the basis of a system of independence that highlights direct and indirect actions between these different factors. In a second, we present the current of recent research in this field that apprehends the auditor's independence as a psychological social construct where the independence is the result of his interaction with the different actors of his environment and the degree of cognitive moral development of the auditor. At the end of this synthesis, we will propose recommendations on research avenues in order to strengthen the independence of the external auditor in Morocco.

Keywords: Independence, external auditor, determinants, social construct

JEL Classification: M42

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Plusieurs scandales financiers qui se sont déclenchés durant les années 2000 à l'instar de l'affaire Enron ont jeté le doute sur la qualité de la prestation d'audit en général et sur l'indépendance de l'auditeur externe en particulier. Ces scandales avaient pour causes des problèmes de manipulations de l'information financière marquant clairement le manque d'indépendance de l'auditeur externe. Or, l'indépendance de l'auditeur est un déterminant fondamental de la qualité d'un audit, une clé de voute de la profession qui garantit que les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachées de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes.

L'indépendance des auditeurs est un « concept complexe » selon Flint (1988). Elle a fait l'objet de plusieurs études par rapport à la compétence, deuxième pilier de la qualité de l'audit. Selon Hottegindre et Lesage (2009) une explication possible serait l'hypothèse « sociologique ».

En effet, l'audit légal fait partie des professions indépendantes (libérales) qui sont par nature considérées comme autonomes et expertes (Parker 1994). Les membres des professions libérales se définissent comme des experts qui ont les compétences suffisantes à l'exercice de leur mission. La compétence des auditeurs semblait donc un élément acquis.

Fortin et Martel (1997) rapportés par Prat dit Hauret (2002), soulignent que pour la réalisation de leurs missions et la déclaration de leurs opinions, les auditeurs se servent, en plus des connaissances techniques, d'une compétence éthique qui est tributaire de leurs capacités à rendre des jugements moraux.

Contrairement à la compétence, l'indépendance ne semble pas être une qualité acquise puisqu'il s'agit d'un phénomène difficile à observer et à attester et facilement contestable. La recherche indique que le niveau d'indépendance est mouvant dans le temps et l'espace (Compernelle 2009).

L'indépendance est donc le moyen dont dispose l'auditeur pour démontrer aux actionnaires, investisseurs et au public en général, qu'un contrôle des comptes est effectué conformément aux principes d'objectivité et d'intégrité.

La recherche au sujet de l'indépendance de l'auditeur à évoluer au fil du temps. Les premiers travaux de recherche se sont penchés sur l'identification des facteurs internes et externes à l'auditeur susceptibles de renseigner sur son indépendance comme DeAngelo (1981 a et b) et Palmrose (1987). Par la suite ces recherches à l'instar de Bazerman (1997), Richard et Rex (2002) et Compernelle (2008) ont commencé à intégrer des théories se rapportant au domaine de la sociologie et de la psychologie pour expliquer cette indépendance.

Cet article se propose de faire une synthèse des principales recherches se rapportant à l'indépendance de l'auditeur externe dans l'objectif de dégager les principaux déterminants de cette indépendance. Il présente également l'évolution de la recherche dans ce domaine ainsi que les principales voies de recherche pouvant renforcer l'indépendance de l'auditeur externe au Maroc.

Cet article est structuré en trois parties. La première partie sera consacrée à la définition de la notion de l'indépendance de l'auditeur et à la présentation de sa place par rapport à la qualité de l'audit, la deuxième partie portera sur les déterminants de l'indépendance de l'auditeur et la troisième partie traitera l'indépendance de l'auditeur vue sous l'angle de la sociologie et de la psychologie.

2. Place de l'indépendance de l'auditeur externe

L'indépendance constitue le cœur de métier des auditeurs externes. Les doutes quant à l'indépendance de l'audit sont préjudiciables à la profession, car elles menacent de dévaloriser la valeur matérielle et symbolique d'un principal domaine d'expertise (Sikka et Willmott 1995).

Sans indépendance, l'auditeur externe ne pourrait plus assurer son rôle de gardien de la confiance du public (Shapiro, 1987) rapporté par (Hottegindre et Lesage 2009).

Un auditeur indépendant est un auditeur qui a la capacité réelle à s'assurer du respect des règles de tenue et de production des états financiers et à rapporter dans son rapport d'audit toutes non-conformités aux normes comptables en vigueur, manipulations ou fraudes qui pourraient impacter la qualité des états financiers. L'indépendance est donc une exigence cruciale qui permet d'instaurer la confiance des actionnaires, prêteurs et partenaires stratégiques dans les états financiers qui constituent des supports incontournables pour l'évaluation de la performance de l'entreprise au titre d'une période donnée et pour la prise de décisions futures spécialement en matière d'investissement.

Selon Ouattara (2016), l'American Accounting Association (1972), considère parmi les nombreux attributs de l'auditeur, l'indépendance comme être la mieux primée par les parties prenantes de l'entreprise. Dans ce sens, Watts et Zimmerman (1983) considèrent que l'audit réduit les coûts d'agence liés aux mécanismes dits de « surveillance » mis en place par les actionnaires pour contrôler les dirigeants, sous condition que le niveau d'indépendance de l'auditeur est différent de zéro.

L'indépendance est même, la seule justification de l'existence des cabinets comptables qui fournissent des audits externes. Sans cet attribut, les auditeurs perdent leur légitimité (Prat dit Hauret 2002) puisqu'il n'y aurait aucune raison pour que les auditeurs externes existent et leur fonction serait redondante avec celle des auditeurs internes d'une entreprise.

Selon Mautz et Sharaf 1961 rapporté par Loyer (2006) P 3 : « l'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même indissociable du terme audit ».

La découverte récente de malversations ou de risques excessifs dans de grands groupes et le scandale ont remis les commissaires aux comptes et les auditeurs externes sur le devant de la scène et ont incité à questionner avec acuité la qualité de la vérification des comptes. Ces scandales financiers ont relancé les débats sur la profession d'audit en général et ont abouti à des réformes du marché de l'audit légal aux États-Unis et en Europe et dans plusieurs pays autour du monde. Ces réformes ont imposé de nouvelles règles visant le renforcement de l'indépendance de l'auditeur comme la rotation obligatoire des cabinets d'audit, l'encadrement des honoraires d'audit et l'interdiction de certaines missions dites de « non-audit ». Elles ont également responsabilisé les organes de gouvernance, notamment, le comité d'audit, quant à cette indépendance.

2.1 Définition de la notion d'indépendance de l'auditeur

L'indépendance est un concept ancien, mais qui a fait l'objet d'un nouvel élan d'intérêt avec les questions actuelles de gouvernance d'entreprise et les scandales financiers.

Sur le plan étymologique, l'indépendance désigne « l'état d'une personne libre de toute sujétion » (Dictionnaire Hachette 2005) ou « État de quelqu'un qui n'est pas tributaire de personne sur le plan matériel, moral, intellectuel ». (*Dictionnaires Larousse français*).

Tableau 1 : Définitions du concept de l'indépendance

Auteurs	Définition
DeAngelo (1981 a)	Le niveau d'indépendance de l'auditeur est défini comme la probabilité conditionnelle de rapporter une violation. p : 186
DeAngelo (1981 b)	Par définition, il y a indépendance parfaite lorsque la probabilité conditionnelle que l'auditeur signale une violation découverte est égale à un. p : 116

Bazerman, M.H., Morgan, K.P., Loewenstein, G.F. (1997)	«Un auditeur indépendant assume la responsabilité transcendant toute relation d'emploi avec le client. L'expert-comptable indépendant exerçant cette fonction spéciale doit allégeance ultime aux créanciers et actionnaires de l'entreprise ainsi qu'au (le) public investisseur ». P : 90
Lee et Gu (1998)	« L'indépendance des auditeurs est définie comme l'absence de collusion entre le commissaire aux comptes et le manager de l'entreprise cliente » p : 534
Prat dit Hauret (2002)	« L'indépendance peut être définie comme la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable et financière » p : 1.
Simon (1960) citée par Loyer (2006)	« L'indépendance est l'attitude d'esprit caractérisée par l'intégrité et une approche objective d'un travail professionnel. L'intégrité est l'état d'une personne dont la vertu n'est pas entamée et l'objectivité est l'état d'une personne qui examine et qui juge de manière impartiale ». p : 89.
Menard,L (2004) cité par Loyer (2006)	« L'indépendance est un état d'esprit et des circonstances qui font qu'il est raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle évaluera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision ou formulera une opinion en ne s'appuyant que sur des critères objectifs ». p : 89-90
Compernelle (2009)	« L'indépendance de fait est l'attitude mentale, un état d'esprit dans le sens où l'auditeur doit toujours être en alerte par rapport aux dangers de la dépendance : il doit demeurer objectif en toutes occasion ». p : 96 « L'indépendance d'apparence correspond à l'image d'indépendance que la profession véhicule, notamment par le biais de règles professionnelles (rotation des associés, interdiction des missions de conseil en plus de la mission d'audit légal » p : 96

Source : établi par les auteurs

Ces définitions appréhendent la question de l'indépendance de différentes manières qui synthétisent tout le débat et son évolution autour de la question de l'indépendance de l'auditeur externe.

Plusieurs courants se distinguent à ce titre, le premier courant considère l'indépendance comme une caractéristique exclusive de l'auditeur. Ce courant comprend deux écoles opposées, une qui appréhende l'indépendance comme une valeur absolue, un état d'esprit et une impartialité qui est tributaire de l'auditeur seul et de ses caractéristiques et une deuxième école qui la considère comme un résultat de la résistance à des pressions, un équilibre qui dépend du positionnement de l'auditeur.

Le deuxième courant considère l'indépendance comme une qualité instable et tributaire de facteurs internes à l'auditeur et de facteurs externes liés à son environnement.

2.2 L'indépendance dimension bipartite

La notion de l'indépendance de l'auditeur s'analyse classiquement en termes d'indépendance de fait et d'indépendance d'apparence. Pour Arnett et Danos (1979) rapporté par (Ouattara 2016), le jugement professionnel de l'auditeur doit être basé sur son honnêteté intellectuelle et son indépendance. Ils soulignent que la réalité de cette indépendance est différente de sa perception par les tiers.

Au niveau de la littérature sur l'indépendance de l'auditeur, l'indépendance de fait ou réelle est liée au processus mental, à l'attitude d'impartialité et d'objectivité de l'auditeur, alors que l'indépendance d'apparence ou perçue souligne la perception de cette notion par les utilisateurs : actionnaires, investisseurs et plus généralement le marché financier.

The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) reprend cette dimension bipartite de l'indépendance dans son code de déontologie (2018) qui stipule que l'indépendance est liée aux principes fondamentaux d'objectivité et d'intégrité. Elle comporte :

- **L'indépendance d'esprit** qui est un état d'esprit permettant l'expression d'une conclusion sans être affecté par des influences compromettant le jugement professionnel et qui permet ainsi à un individu d'agir avec intégrité, et de pratiquer l'objectivité et le scepticisme professionnel.
- **L'apparence d'indépendance** qui consiste à éviter les faits et les circonstances qui sont importants qu'un tiers raisonnable et bien informé serait susceptible de conclure que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnel d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit est compromis.

Cela revient à dire que l'état d'esprit indépendant de l'auditeur n'est pas suffisant, car il ne peut pas être mesuré ou démontré. L'auditeur doit émettre des signes observables, explicites et perceptibles au public pour prouver son indépendance.

En effet, compte tenu de la difficulté majeure pour les investisseurs à observer l'indépendance réelle ou de fait de l'auditeur, c'est l'indépendance d'apparence qui est retenue dans la littérature comme mesure de l'indépendance de l'auditeur.

Au cours d'un processus d'audit, l'indépendance de l'auditeur est exigée tout au long du processus. Mautz et Sharaf (1961), rapportés par (Chihi 2014), soulignent la nécessité de l'indépendance à trois niveaux :

- L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit « programming independence », l'auditeur doit décider seul du programme d'audit à mettre en place. Seul son jugement compte pour planifier sa mission et il ne doit pas se laisser influencer par l'entité auditée.
- L'indépendance d'investigation « investigative independence », les auditeurs doivent avoir un libre accès aux documents et registres de la firme et doivent obtenir des réponses à toutes les interrogations jugées significatives pour la réalisation de leurs missions.
- L'indépendance dans le reporting « reporting independence », stipule une liberté de révélation des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion. L'auditeur émettra alors une opinion impartiale sur les états financiers et fera face à toute pression dont l'objectif est de changer cette opinion. L'argumentation de la direction n'empêchera pas ce dernier à communiquer un avis différent.

2.3 Menaces de l'indépendance de l'auditeur

La nature de l'intervention quotidienne de l'auditeur tout au long du processus d'audit le place devant un important conflit d'intérêt qui peut soit hypothéquer sa position économique soit impacter directement son indépendance.

L'auditeur est mandaté pour servir les intérêts des actionnaires et de la société, mais il peut se trouver dans une situation telle qu'il doit privilégier ses intérêts particuliers où il compromet son indépendance au profit de son objectif de garder son client et de retirer un bénéfice économique à court terme

Malgré le rôle qui est attendu de lui, l'auditeur peut agir en tant qu'agent économiquement intéressé et il peut dès lors agir de manière opportuniste allant d'une forme légère de collusion avec le manager à une forme extrême impliquant des paiements annexes au profit de l'auditeur. Dans tous les cas, l'auditeur reporte aux actionnaires une représentation faussée des actes de gestion de l'entreprise afin d'éviter de donner une opinion négative au management (Antle, 1984).

L'audit de la société Enron, grandes entreprises américaines qui a annoncé en 2002 des pertes exceptionnellement élevées et une réduction forcée de son capital, par le cabinet Andersen était le cas le plus frappant de la complicité auditeur-manager, mais ce n'était en aucun cas le premier, le plus important ou le dernier.

Une étude exploratoire menée dans le contexte français par Hottegindre et Lesage (2009) a analysé le contenu de 93 sanctions disciplinaires émises à l'encontre des commissaires aux comptes en France sur la période 1989-2005. Les résultats montrent une prédominance des problèmes d'indépendance soit, 32,3 %. Les décisions dont les motifs de condamnation des commissaires aux comptes peuvent être assimilés à un facteur d'indépendance sont relatifs à :

- un problème d'incompatibilité
- une immixtion dans la gestion
- des pressions exercées sur le commissaire aux comptes dans sa mission

Une des raisons qui explique cette situation est que le système d'audit actuel institutionnalise des menaces potentielles à l'indépendance. Moore et al. (2006) relatent trois menaces à l'indépendance de l'auditeur dans le contexte américain que nous jugeons aussi valables dans le contexte marocain :

- Les clients, qui ont la liberté de choisir leurs auditeurs, ont de nombreuses raisons de choisir un cabinet d'audit en fonction de la probabilité que l'auditeur délivre une opinion d'audit affirmative. Une pratique que les auditeurs pourraient utiliser pour signaler leur volonté de répondre aux souhaits du client est connue comme « low-balling » : offrir un prix réduit pour les services d'audit afin de construire une relation qui pourrait devenir rentable plus tard.
- La dépendance des auditeurs vis-à-vis de leurs clients est compromise par toute relation qui construit une identité commune entre les deux. La rotation du personnel entre l'entreprise et le cabinet d'audit est le moyen le plus efficace d'établir cette identité commune.
- Une relation de conseil crée un manque perçu d'indépendance de l'auditeur.

Ces sources de menaces sont relatives toutes à des situations d'opportunisme économique ou « self-interest », or, l'IESBA (2018) a répertorié, 5 catégories qui peuvent être considérées comme une source de menaces de l'indépendance de l'auditeur :

- **Self-interest threat** : Menace liée à l'intérêt personnel ou la menace qu'un intérêt financier ou autre influencera de manière inappropriée le jugement de l'auditeur.
- **Self-review threat** : Menace de l'auto-examen ou la menace qu'un comptable professionnel émette un jugement dans le cadre de l'exercice d'une activité courante en s'appuyant sur un jugement rendu par un collègue sans s'assurer de son bien-fondé.
- **Advocacy threat** : la menace qu'un comptable professionnel promeut la position d'un client ou d'un organisme employeur au point que l'objectivité du comptable est compromise.
- **Familiarity threat** : la menace qu'en raison d'une longue ou d'une proche relation avec un client ou un organisme employeur, un comptable professionnel sera trop sensible à leurs intérêts.
- **Intimidation threat** : la menace qu'un comptable professionnel sera dissuadé d'agir objectivement en raison des pressions perçues, y compris les tentatives d'exercer indûment des influences sur le comptable.

Compte tenu des menaces qui pourraient compromettre l'indépendance de l'auditeur externe et devant la crainte légitime des utilisateurs de l'information financière que l'auditeur œuvre en faveur de son intérêt personnel au lieu d'assurer sa mission de contrôle objectif des états

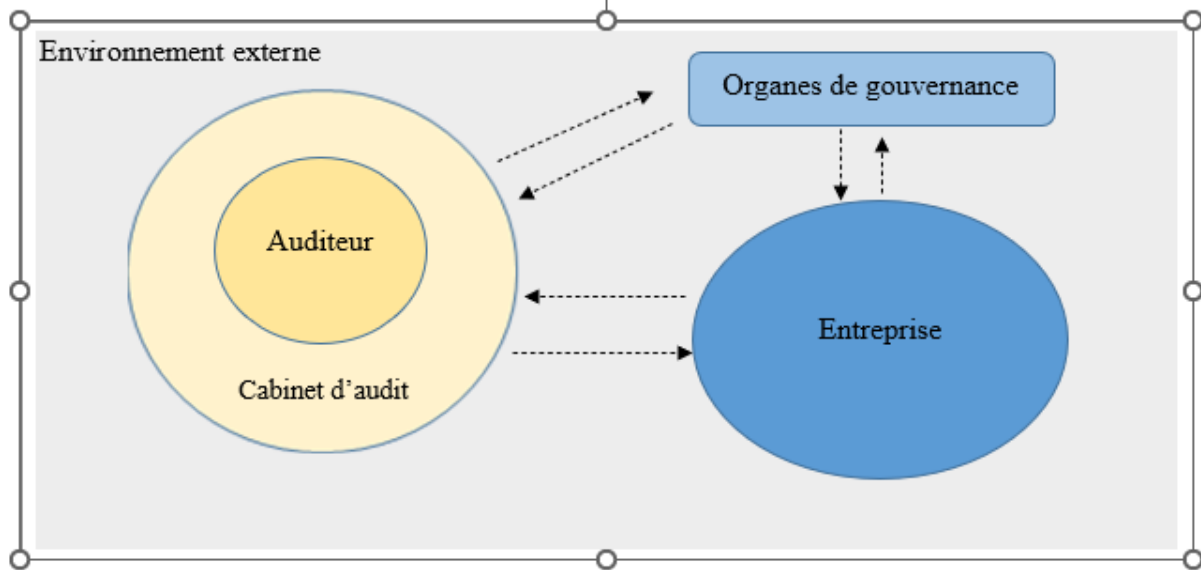
financiers, les chercheurs se sont penchés sur l'identification des facteurs qui pourraient expliquer cette caractéristique de l'auditeur et à la percevoir. L'identification de ces facteurs permettrait d'apprécier le degré de l'indépendance de l'auditeur et lui procurer la légitimité en tant que pilier de la gouvernance des entreprises.

Alors quels sont les déterminants de l'indépendance de l'auditeur externe ?

3. Déterminants de l'indépendance de l'auditeur

La littérature relate plusieurs catégories de variables permettant d'influencer l'indépendance de l'auditeur : celles liées respectivement à l'auditeur, à l'audit et à la gouvernance. Ces variables sont classées selon plusieurs catégories et selon différentes typologies (Prat dit Hauret (2003), Loyer (2006), Valant Gandja et Yanat (2016).

Figure 1 : Typologie des déterminants de l'indépendance de l'auditeur externe



Source : établi par les auteurs

Les auteurs analysent l'indépendance de l'auditeur à travers de multiples facteurs œuvrant pour le renforcement du niveau d'indépendance de l'auditeur. Néanmoins, ils ne convergent pas tous sur l'impact de ses différents facteurs tels que la mise en place de comités d'audit, la réalisation de missions dites de non audit, la taille du cabinet d'audit ou la durée de son mandat.

Ci-dessous, les principaux déterminants de l'indépendance de l'auditeur présenté selon la catégorisation retenue par Prat dit Hauret (2003) :

3.1 Les facteurs afférents au cabinet d'audit

▪ La réalisation de missions de conseil :

Ce facteur a fait l'objet de nombreuses études par deux courants contradictoires. Le 1^{er} courant trouve son fondement dans la théorie de DeAngelo (1981b) qui suggère que les auditeurs qui possèdent un intérêt économique vis-à-vis de leurs clients ont des incitations accrues pour fausse déclaration alors que le deuxième courant trouve sa légitimité dans la théorie de Lee et Gu (1998) qui, présumant que la quasi-rente (valeur actualisée des flux futurs à percevoir par l'auditeur) est un moyen par lequel l'auditeur maintient son indépendance (Azibi 2014).

Pour le 1^{er} courant, le plus ancien et le plus dominant (Frankel et al. (2002), Ashbaugh (2004), Meuwissen et Quick (2019)), l'accomplissement des prestations de conseil par le cabinet d'audit pour le compte de son client peut être une source potentielle de menace pour l'indépendance de l'auditeur qui pourrait, dans ce cas, éviter d'émettre une opinion avec

réerves. Cette menace est d'autant plus prononcée si les honoraires de ces missions constituent une part importante dans les honoraires totaux perçus de la part de l'entité auditée. En effet, la relation entre l'auditeur et l'entreprise auditée serait plus qualifiée de relation commerciale client-fournisseur qu'à une relation contrôleur – contrôlé. Cette situation de dépendance économique de l'auditeur vis-à-vis de l'audité crée un biais dans le jugement de l'auditeur et entraîne une perte d'impartialité et d'objectivité. Dans ce cas, les auditeurs sont moins diligents pour dévoiler des manipulations comptables, des erreurs ou des infractions constatées ou commises de mauvaise foi par les entreprises clientes dont ils reçoivent des proportions élevées d'honoraires non liés à l'audit.

Ce raisonnement a alimenté les inquiétudes à propos de l'indépendance de l'auditeur surtout suite aux investigations conduites par les Nations Unies qui ont mis en exergue l'évolution grandissante des revenus perçus par les cabinets d'audit ayant pour origine l'exécution des missions de service par les cabinets d'audit au profit de leurs clients audités (Prat dit hauret, 2003).

Néanmoins, le deuxième courant d'études (Defond et al. (2002), Ikin (2005), Houghton et al. (2009) considéré comme le plus récent, suggère que bannir la réalisation des prestations de conseil peut nuire à la qualité de la mission d'audit et propose des solutions alternatives à la proscription intégrale de la réalisation de ces missions. Une des recommandations préconisées par ce courant est d'assurer ces prestations de conseil par une équipe différente de celle ayant accompli la mission d'audit (Hillison et Kennelley (1988)) rapporté par (Prat dit hauret, 2003).

▪ **La taille du cabinet :**

elle est mesurée par le nombre d'associés qui partagent le capital, le pouvoir et les responsabilités (Prat dit hauret, 2003) ou par le nombre de clients (Choi et al. (2010)).

DeAngelo (1981a) affirme que les cabinets d'audit ayant une taille plus grande seraient plus indépendants que les cabinets d'audit de petite taille. Les grands cabinets conçoivent leurs portefeuilles de clients de manière à ce que le pourcentage de quasi-rentes dépendant de la fidélisation d'un client est faible. En outre, les cabinets de grande taille risqueraient, en cas de comportement de dépendance, de perdre leur réputation et d'importants revenus potentiels. Toutefois, cette suggestion a été remise en cause après la disparition du cabinet Arthur Andersen.

De son côté, Diallo (2020) affirme dans le cadre d'une étude réalisée dans le contexte sénégalais que la taille du cabinet d'audit n'est nullement corrélée à l'indépendance de l'auditeur.

▪ **La revue du dossier par un co-associé :**

Selon une étude réalisée par Matsumura et Tucker (1995) et rapportée par Prat dit Hauret (2003), les auteurs soutiennent que les revues de second partenaire incitent les auditeurs externes à rendre compte avec une plus grande indépendance, car ces revues augmentent le conservatisme et l'objectivité des partenaires des missions d'audit. Les auteurs suggèrent un modèle analytique qui établit le lien entre l'instauration de la révision du dossier d'audit par un co-associé et les diligences effectuées par l'auditeur. En effet, cette révision renforce l'indépendance de l'auditeur qui effectue des sondages plus nombreux dans le cadre de l'appréciation du contrôle interne et de l'audit des comptes.

Dans le même sens, Emby et Favere-Marchesi (2010) estiment qu'un système de revue du dossier permet une résolution synergique des problèmes comptables difficiles et complexes.

▪ **La rotation des associés sur le dossier :**

Lorsque la relation de l'auditeur avec l'entreprise est ancienne, celui-ci risque de tomber dans une routine qui le pousse à ne pas appliquer tous les contrôles requis dans le cadre de sa mission d'audit. La règle d'alternance permet donc de faire face à ce risque. En outre, la rotation des

associés sur le dossier pourrait mitiger les risques potentiels en cas prédominance d'une relation personnelle entre auditeur et audité par rapport à la relation professionnelle. Daniels et Booker (2011), affirment que la rotation a un impact positif sur l'indépendance de l'auditeur perçue par les créanciers ou les banques.

Toutefois, certains auteurs comme Siegel (1999) ne partagent pas cette affirmation. L'auteur estime que la rotation des associés sur un dossier ne peut apporter une solution à la problématique de l'indépendance perçue de l'auditeur et ce, étant donné cette rotation permet, certes, un gain d'indépendance, mais engendre, toutefois, une perte de compétence.

▪ La réputation :

Elle est considérée « *comme un signal permettant de réduire l'incertitude sur les conduites futures du fait qu'elle apparaît être une anticipation de la qualité dans une situation d'information imparfaite sur la connaissance des produits* » (Milgrom et Roberts, 1986) cité par Boistel (2008) p 15. La réputation peut donc être considérée comme un signal qui renseigne sur l'indépendance de l'auditeur considérant la nature de la prestation d'audit dont la qualité n'est pas observable et le produit qui est le rapport d'audit est standardisé et ne laisse pas apparaître une différenciation de la qualité (Loyer, 2006).

Dans ce sens, Watts et Zimmerman (1983) affirment que les entreprises d'audit développent un « brand-Name » qui donne un signal sur l'indépendance et la compétence de leurs équipes. Cette image de marque est établie en fixant des normes de conduite et en surveillant leur application.

De son côté, De Angelo (1981b) signale que la réputation est une garantie spécifique de l'auditeur qui peut accroître son indépendance perçue et diminue le pourcentage des quasi-rentes.

▪ La mise en place d'une charte d'éthique interne au cabinet :

La sensibilité éthique de l'auditeur peut l'aider à se comporter en toute objectivité et à faire face à toutes pressions qui pourraient biaiser son jugement (Ben Saad et Lesage 2007). Plus la sensibilité éthique de l'auditeur est perçue comme forte, plus les utilisateurs de l'information comptable et financière le considèrent comme un acteur indépendant et capable de résister aux pressions dans le cadre de sa mission d'opinion sur les comptes annuels (Prat dit Hauret 2003). Ce niveau d'indépendance est renforcé quand l'éthique est considérée comme une norme de comportement explicitée ou une valeur partagée dans un code d'éthique interne à un cabinet d'audit.

Selon une étude menée par Arfaoui et Damak-Ayadi (2014) dans le contexte tunisien, le code d'éthique (national ou de l'IFAC) constitue un des moyens favorisant le comportement éthique des auditeurs. Dans le même sens Bonczek (1992) et Sims et Keon (1999) soutient l'idée que les codes d'éthique constituent une image claire des valeurs de l'entreprise et sont un moyen excellent et vital pour promouvoir la prise de décision éthique.

Néanmoins, Holmquist (1993) remet en cause l'efficacité des codes d'éthique et ce, étant donné que ces codes ne sont pas destinés aux personnes qui possèdent déjà un « basic moral sens et ne constituent pas une référence pour les professionnels pour la prise de décisions (Ben Saad et Lesage 2007).

3.2 Les facteurs afférents à l'auditeur

Trois facteurs liés aux caractéristiques intrinsèques de l'auditeur peuvent influencer l'indépendance de l'auditeur à savoir :

▪ L'expérience :

plusieurs recherches ont porté sur l'effet de l'expérience sur la prise de décision spécialement pour des filières de très haute technicité comme l'audit et la comptabilité. Abdolmohammadi et

Wright (1987), ont mené une étude qui a porté sur des managers, partners auditeurs et étudiants séparés en deux groupes expérimentés et non expérimentés et ont affirmé qu'un auditeur compétent a plus d'aptitude à apporter la solution adéquate à une situation complexe à résoudre. Ce constat a été également confirmé par Bonner (1990) dans le contexte américain et par Widyakusuma et al. (2019) dans le contexte indonésien.

▪ **La compétence :**

comme il est signalé précédemment, la compétence de l'auditeur est sa capacité à découvrir des erreurs et omissions dans le système comptable du client. La compétence se caractérise par les connaissances acquises lors de la formation universitaire et celles résultant de l'expérience (Flint, 1988) rapporté par Ben Saad et Lesage (2007). Bien que plusieurs études signalent le conflit entre la compétence et l'indépendance de l'auditeur (Deis et Giroux (1992), un autre courant défend la thèse qu'un auditeur peut difficilement être indépendant s'il n'est pas compétent et que la maîtrise technique est nécessaire pour pouvoir exprimer un jugement sur les comptes et résister à des pressions non fondées. La compétence de l'auditeur est une condition nécessaire à son indépendance.

▪ **La sensibilité éthique :**

l'éthique est « *un art de diriger sa conduite, son comportement, qui s'exprime dans les principes guidant les aspects professionnels de ce comportement* » Rojot (2010) p 32. Shaub (1989) définit la sensibilité à l'éthique comme « *la capacité à reconnaître la nature éthique d'une décision* » rapporté par Toti & Moulines (2017) (p11). Ces derniers ajoutent que « *la sensibilité éthique est une caractéristique personnelle « apprise », car elle dépend de la connaissance des normes, règles et codes applicables à un contexte donné* ».

En se basant sur le modèle de Rest (1986), Prat dit Hauret (2003), suggère une corrélation entre la perception de la sensibilité éthique de l'auditeur et son indépendance par les utilisateurs de l'information financière. Plus l'auditeur justifie une sensibilité éthique, plus il est perçu comme indépendant et est en mesure de faire face aux pressions des dirigeants.

En outre, Les résultats d'une étude réalisée par Shaub (1989) auprès de 207 auditeurs suggèrent que l'orientation éthique d'un auditeur a un effet sur son engagement professionnel et affecte son niveau d'engagement vis-à-vis de la profession comptable et de son cabinet. Selon la même étude, les cours universitaires d'éthique peuvent augmenter le niveau de développement moral cognitif même s'ils n'aident pas nécessairement à détecter les enjeux éthiques dans un contexte professionnel. Cette étude a donc suggéré la nécessité de renforcer la sensibilité éthique dans le cadre de la formation continue de l'expertise comptable.

3.3 Les facteurs afférents aux relations auditeur – audité

▪ **La situation financière du client :**

Palmrose (1987) affirme que la mauvaise situation financière d'un client audité peut constituer un « risque d'audit », c'est-à-dire un risque de l'engagement de la responsabilité civile et pénale de l'auditeur. Les sociétés en mauvaise posture financière seraient plus encouragées à opérer des manipulations dans leurs comptes en produisant des états financiers ne renseignant pas sur la situation réelle de l'entreprise, ce qui serait moins fréquent dans les sociétés en bonne santé financière (Valant Gandja et Yanat, 2016). L'auditeur ayant pour mission d'auditer une entreprise en difficulté financière serait plus disposé à effectuer sa mission selon les normes communément admises et à faire preuve d'une plus grande vigilance lors des opérations de contrôle et ce, par crainte de voir sa responsabilité engagée eu égard au risque élevé, dans ce cas, de situations de continuité d'exploitation compromise ou de cession de l'entreprise (Loyer, 2006). A l'opposé, un cabinet d'audit serait moins disposé à faire face aux pressions des

dirigeants dans le cas d'une entreprise en bonne santé financière où le risque de mise en cause de sa responsabilité est faible (Prat dit Hauret, 2003).

▪ **La concurrence entre cabinets :**

Un marché concurrentiel peut impliquer un comportement moins éthique Wotruba (1990). Dans ce sens, El Azhary (2016) estime, dans le cadre d'une étude réalisée dans le contexte marocain, que la concurrence entre les cabinets a des retombées négatives et conduit à des comportements moins éthiques des auditeurs. En effet, l'intensité de la concurrence oblige les cabinets d'audit à pratiquer des prix plus bas, au détriment de la qualité des prestations, et conduit de ce fait à la négociation de l'opinion de l'auditeur. D'autres auteurs ont également confirmé ce constat et estiment que la concurrence peut conduire les auditeurs à accepter des méthodes comptables non autorisées (Kunitake et White, 1986), de même lorsque le marché d'audit est plus compétitif, les banquiers et actionnaires perçoivent un niveau de dépendance des auditeurs plus fort (Prat dit Hauret, 2003).

Néanmoins, Pigé (2000) a observé que les mesures visant à limiter la concurrence dans le marché de l'audit ont eu pour effet paradoxal de réduire l'indépendance des auditeurs en accroissant les rentes qu'ils perçoivent de la part des entreprises clientes.

▪ **Les appels d'offres :**

Selon De Angelo (1981b), l'attribution des missions d'audit par appel d'offres ne porte pas atteinte à l'indépendance des auditeurs (Loyer, 2006). Mais cela est loin d'être un consensus accepté par tous les chercheurs. Prat dit Hauret (2003) affirme que la désignation des auditeurs par appels d'offres consacre une relation économique soutenue entre auditeur et audité ce qui peut compromettre l'indépendance de l'auditeur.

3.4 Les mécanismes incitatifs externes

▪ **La durée du mandat :**

La durée du mandat est définie comme la durée de la relation entre l'entreprise et le cabinet d'audit (Johnson et al. 2002). Des études ont démontré que la durée de mandat d'audit compromettrait l'indépendance de l'auditeur (Deis et Giroux (1992) ; Al-Ajmi et Saudagara 2011, Muradzikwa et al. 2022). En effet, une relation prolongée entre auditeur et audité peut entraîner une familiarité entre les deux parties et des diligences de moins en moins innovantes ce qui peut engendrer un risque de perte d'objectivité de l'auditeur.

El azhary (2016) affirme que 81,8% des auditeurs légaux, sondé dans le cadre d'une étude réalisée sur les déterminants de l'indépendance des auditeurs marocains, suggèrent que la véracité de l'opinion du Commissaire aux Comptes est susceptible d'être remise en cause quand celui-ci passe une longue durée dans l'audit d'une société. Ce constat est également partagé par Deis et Giroux (1992), qui suggèrent qu'au fur et à mesure de l'augmentation de la durée du mandat de l'auditeur, la qualité de son opinion et le niveau d'indépendance perçue baissent. Néanmoins, les études réalisées ne sont pas toutes unanimes sur les conséquences de la durée du mandat sur l'indépendance de l'auditeur. D'autres études antagonistes constatent qu'une longue durée de mandat n'altère pas l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'audit et peut même l'améliorer (DeFond et Zhang 2014, Diallo, 2020). Les explications fournies à ce titre précisent que les auditeurs connaissent moins l'entreprise au cours des premières années, et donc ont moins de compétence pour détecter les anomalies. En outre, les auditeurs ont des incitations plus fortes à céder à la pression des clients au cours des premières années.

▪ **La publication des honoraires de l'auditeur :**

« Les honoraires d'audit représentent la rétribution versée à l'auditeur par son client en contrepartie de sa prestation d'audit » P : 87 (Valant Gandja Yanat 2016).

Selon Audousset-Coulier (2009) : « *la publication des honoraires d'audit intervient dans le cadre du renforcement de la transparence financière préconisée par les instances réglementaires. Elle est destinée à mettre en évidence l'étendue des travaux d'audit réalisés (grâce au montant des honoraires d'audit) et l'indépendance des auditeurs en permettant une évaluation de la dépendance financière et une estimation de l'éventuelle distorsion de l'indépendance entraînée par la fourniture conjointe d'autres prestations (honoraires de non-audit)* » p : 18.

Al-Ajmi et Saudagara (2011) ont réalisé une étude dans le contexte Bahreïnien sur la perception de l'indépendance de l'auditeur par les auditeurs eux-mêmes, les banquiers et les analystes financiers à Bahreïn. Cette étude a conclu que la réglementation concernant la nomination et la rémunération des auditeurs et la divulgation des relations financières et non financières sont parmi les facteurs les plus importants perçus par les trois groupes comme renforçant l'indépendance des auditeurs. Ces constats convergent avec l'étude réalisée par Chen (2016) dans le contexte taiwanais qui démontre que la transparence accrue de l'information induite par les exigences de divulgation obligatoire des honoraires des auditeurs sont utiles pour réduire la gestion des résultats et que l'amélioration de la transparence des informations relatives aux honoraires des auditeurs est associée à une indépendance accrue des auditeurs.

▪ **La mise en place de comités d'audit :**

Il s'agit d'un comité spécialisé relevant du conseil d'administration ou de surveillance. Il est chargé, entre autres, de veiller à l'indépendance des auditeurs externes (Compernelle, 2009). Dans ce cadre, le comité est notamment chargé d'arbitrer les conflits entre les dirigeants et les auditeurs. Le comité d'audit semble être un organe permettant de protéger l'indépendance des auditeurs externes, de par son existence et ses interventions directes (Bertin et Godowsk 2012). Ce constat est également confirmé dans le contexte malaysien, en effet, Théo et Lim (1996) affirment que l'existence du comité d'audit a un effet positif et renforce l'indépendance de l'auditeur.

Par ailleurs, ces constats sont réfutés par d'autres chercheurs à l'instar de Thierry-Dubuisson (2000) qui a affirmé que la désignation des comités d'audit vise à satisfaire des soucis de conformisme à des bonnes pratiques de gouvernance que de contrôle effectif et par Spira (1999) qui conclue que la performance cérémonielle du comité d'audit joue un rôle important pour offrir confort et assurance aux investisseurs et aux bailleurs de fonds.

▪ **La flexibilité des règles et méthodes comptables :**

Appelée également permissivité des normes. Elle s'apprécie en fonction du nombre d'options comptables prévues au niveau des référentiels comptables (Loyer 2006) et dont l'adoption est tributaire des choix opérés par les gestionnaires. La flexibilité des règles et méthodes comptables donne plus de marges aux dirigeants pour le choix d'options comptables qui permettent au mieux de publier des résultats en phase avec les objectifs discrétionnaires (Janin et Piot 2008).

Cette flexibilité est susceptible d'avoir un impact négatif sur l'indépendance perçue de l'auditeur (Prat dit Hauret, 2003). En effet, réduire le nombre d'options comptables permet à l'auditeur de détecter aisément les non-conformités aux règles comptables et donc de se prémunir contre les pressions qu'il subit de la part des dirigeants. Dans ce sens, Shockley (1981) cité par Loyer (2006) établit une corrélation positive entre la flexibilité des règles comptables et la capacité de l'auditeur à résister aux pressions extérieures.

Nichols et Price (1976) ont soutenu également que la mise en place de normes comptables claires renforce l'indépendance de l'auditeur étant donné que les entreprises perçoivent plus de difficulté à trouver un autre auditeur qui enfreindrait ces normes claires et elles sont décourager par la plus grande probabilité de détection par une instance de surveillance.

▪ **Les sanctions judiciaires :**

Elles peuvent être civiles, pénales ou disciplinaires. Les auditeurs ont un taux de mise en cause judiciaire nettement plus fort que la moyenne des autres professionnels (Loyer, 2006) et ce, eu égard à la nature de cette mission dont la qualité n'est pas observable et qui implique des dimensions techniques et psychologique.

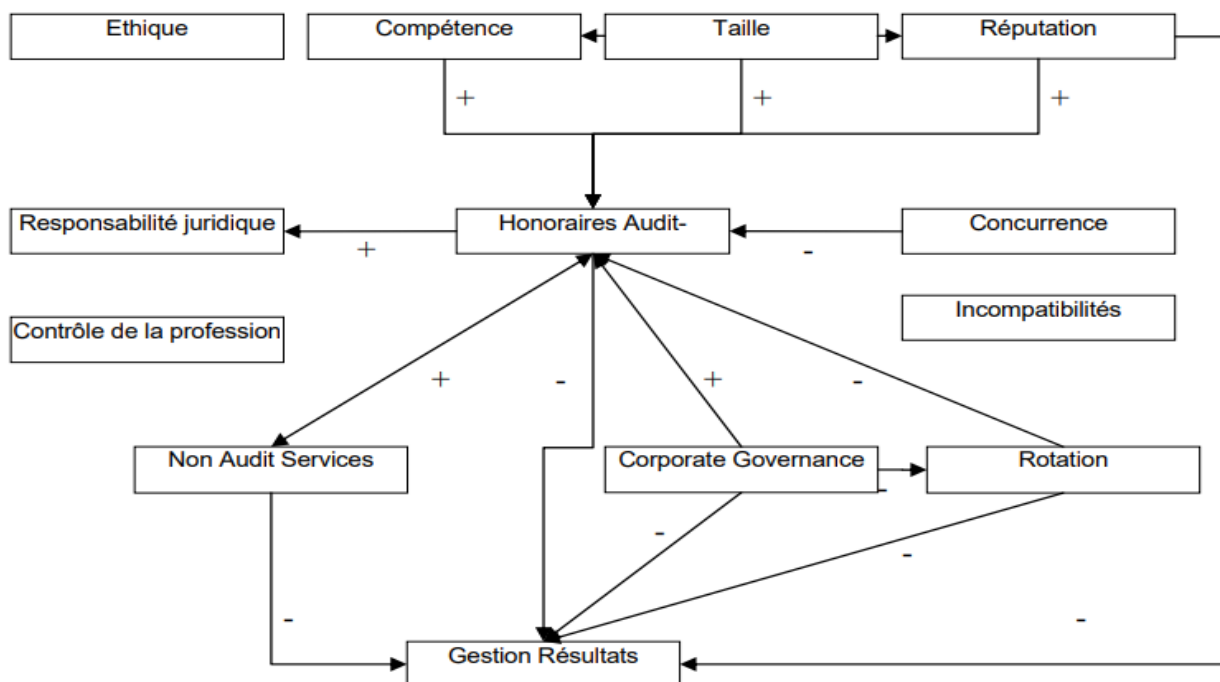
L'engagement de la responsabilité des auditeurs et le risque de dommages en cas de sanctions permettent de renforcer le niveau d'indépendance des auditeurs. Nichols et Price (1976) soulignent que le meilleur moyen pour améliorer l'indépendance de l'auditeur est d'augmenter le coût d'un comportement inapproprié en précisant que le comportement non professionnel de l'auditeur tient compte du rapport entre le coût correspondant à des sanctions prononcées par une tierce partie et la récompense de ce comportement accordée par l'entreprise. Infliger donc des sanctions dures pour des comportements non professionnels de la part de l'auditeur peut augmenter le coût de ce genre de comportements et donc pousser l'auditeur à adopter des comportements plus indépendants.

▪ **La dimension culturelle :**

Diallo (2020), dans une étude réalisée dans le contexte sénégalais, a conclu que la dimension culturelle est associée négativement et de manière déterminante à l'indépendance de l'auditeur. Un environnement fortement marqué par des pratiques spécifiques et des croyances ne s'accommode pas à une indépendance d'auditeurs externes.

Ben Saad et Lesage (2007) ont démontré l'existence de relations fortes entre les différents facteurs d'indépendance de l'auditeur et ont proposé une cartographie de ces facteurs, faisant apparaître un système d'indépendance :

Figure 2 : Système d'indépendance de l'auditeur



Source : Ben Saad et Lesage (2007)

Le système mis en évidence, selon les auteurs, des boucles d'actions/rétroactions et des actions directes et indirectes entre différents facteurs, à l'exception de trois facteurs qui ne sont pas mis en relation avec le reste du système à savoir : Ethique, Incompatibilités et Contrôle de la profession.

4. Indépendance de l'auditeur : un construit social collectif

L'indépendance de l'auditeur externe est un objectif difficilement atteignable en raison de la nature de la mission d'audit et également en raison de la dimension humaine de l'auditeur. Bazerman et al. (1997) soulignent que des recherches psychologiques démontrent que les modèles appelant à une indépendance de l'auditeur sont « naïfs et irréels » p 91 et que l'auditeur est sujet, involontairement et inconsciemment à un biais qui se manifeste pendant le processus de jugement. Les auteurs concluent donc l'impossibilité de l'indépendance de l'auditeur.

L'auditeur se trouve également face à un dilemme d'être indépendant ou compétent (Compernelle, 2009). Pour pouvoir être compétent, le commissaire aux comptes doit se rapprocher du management pour se procurer les données dont il a besoin pour la réalisation de sa mission et avoir une bonne connaissance de l'entreprise. Ce rapprochement peut être une source de menace pour son indépendance.

Devant donc l'impossibilité d'être totalement indépendant, l'auditeur peut tendre vers une indépendance relative ou un niveau acceptable d'indépendance, on parle donc de l'indépendance comme « résultat d'un compromis » (Compernelle, 2008). Autrement dit, l'auditeur est en situation de dilemme où il doit tendre vers un consensus qui satisfait au maximum le besoin d'être à la fois compétent, agent opportuniste, à l'écoute de son client et de la hiérarchie au sein du cabinet d'audit.

Dans ce sens, la Commission des Communautés Européennes (2002) stipule au niveau de sa norme relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne p 35-36 que « *L'indépendance n'est pas une norme absolue que les contrôleurs légaux des comptes doivent atteindre en s'affranchissant de toute relation économique, financière ou autre qui pourrait sembler impliquer une dépendance quelconque. Un tel état est manifestement impossible à atteindre étant donné que toute personne entretient dans une certaine mesure une dépendance ou une relation avec une autre.*

Néanmoins, il est objectivement possible de vérifier, par un processus de contrôle, qu'un contrôleur légal respecte bien l'exigence d'indépendance : cela consisterait, dans un premier temps, à examiner la situation dans laquelle se trouve le contrôleur légal lui-même, et en particulier toutes les relations qu'il entretient et tous les intérêts qu'il possède ayant un rapport avec sa tâche. Deuxièmement, il s'agirait de vérifier si telle relation ou tel intérêt amènerait un tiers raisonnable et informé, connaissant tous ces détails, à conclure que le contrôleur légal des comptes est indépendant, c'est-à-dire capable d'exercer un jugement objectif et impartial sur toutes les questions soulevées dans le cadre de sa mission de contrôle. En ce sens, l'indépendance pourrait être vue comme une approximation des notions d'intégrité et d'objectivité et être vérifiée par un tiers raisonnable et informé ».

Richard et Reix (2002) en analysant la relation entre l'auditeur et le directeur financier de l'entité auditée, concluent que cette relation est qualifiée de pairs, autrement dit à la fois professionnelle et personnelle. Ce type de relation s'établit par une communauté ayant les mêmes origines sociales et le même parcours universitaire et professionnel et une fréquence et une régularité des contacts et une confiance partagée. Cette confiance est qualifiée de « hybride » c'est-à-dire une confiance qui est le résultat de relations personnelles qui émergent de transactions économiques.

La relation de confiance auditeur – audité ne constitue pas un obstacle à l'indépendance, mais permettrait selon certains auteurs de réduire l'asymétrie d'information entre ces deux acteurs et d'assurer un bon fonctionnement de l'indépendance. Dans ce contexte marqué par des sources multiples de menaces de l'indépendance de l'auditeur, l'éthique s'impose comme élément clé de la formation d'un auditeur.

En plus d'être un compromis, l'indépendance de l'auditeur est vue en tant que « construit social » et non pas uniquement une caractéristique individuelle. Elle serait donc le fruit de

relations complexes entre auditeurs, administrateurs et audités et elle est influencée par les interactions que peut avoir le commissaire aux comptes au cours du processus d'audit (Compernelle, 2009).

RICHARD et Rex (2002), présentent également l'audit comme un processus sociologique puisque chaque étape de ce processus exige à l'auditeur une action de jugement dont la qualité est fondamentalement déterminée par les relations entre les acteurs concernés.

Dans ce cadre, Compernelle (2008) suggère que le pan de recherche sociologique portant sur l'audit sous-entend que l'indépendance de l'auditeur externe n'est pas le résultat de ses caractéristiques individuelles, mais elle est socialement construite. Autrement dit l'indépendance de l'auditeur est le résultat de l'interaction et le fruit de relations complexes entre commissaires aux comptes, administrateurs et audités.

L'étude empirique mise en place par Compernelle (2008), selon une approche sociologique a mis en évidence que les relations entre les acteurs ayant une mission d'audit (auditeurs internes, auditeurs externes, membres du comité d'audit) impactent l'indépendance de l'auditeur externe, et ce, de trois manières différentes :

- L'utilisation de l'accountability (réédition des comptes) : les réunions du comité d'audit constituent pour l'auditeur externe une occasion pour exposer son indépendance ce qui lui permet de mieux résister aux pressions des dirigeants.
- Le dialogue entre les acteurs durant les réunions officielles de comité d'audit ou pendant des réunions informelles. Ce dialogue incite l'auditeur externe à exposer son opinion pour obtenir l'adhésion des autres acteurs et pour atteindre une plus grande objectivité.
- Le rapprochement de la direction financière pour éviter de faire parvenir aux membres du comité d'audit des sujets qui peuvent susciter des critiques adressées par ces membres à l'auditeur. Dans ce cas l'indépendance individuelle du commissaire aux comptes est mise en danger.

Prat dit Hauret (2002) a étudié quant à elle l'indépendance des auditeurs sous l'angle de la psychologie du comportement lors de situations professionnelles délicates où l'indépendance de l'auditeur est susceptible d'être menacée. Cette recherche a donc mis en évidence les résultats suivants :

- Les prises de décision dans les situations délicates précitées sont conditionnées par les composantes psychologiques du comportement des auditeurs.
- Les auditeurs qui ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel (qui se comportent conformément aux attentes des autres) et un niveau de croyance dans un monde juste médian (propension ni forte ni faible à croire que le monde est juste) justifient un niveau d'indépendance le plus élevé.

5. Conclusion

L'indépendance de l'auditeur externe constitue un pilier incontournable de la qualité de l'audit. Classiquement l'indépendance a été expliquée par des facteurs liés à des caractéristiques de l'auditeur, de l'audité ou des caractéristiques liées à l'environnement de l'audit. Néanmoins, un courant récent des recherches dans ce domaine a appréhendé l'indépendance de l'auditeur comme un phénomène social et psychologique. Dans ce cas, l'indépendance de l'auditeur est le résultat de son interaction avec les différents acteurs impliqués dans le processus de production et de contrôle de l'information comptable et financière et également du degré de développement moral cognitif de l'auditeur.

Au Maroc, les missions d'audit sont régies par le Code des devoirs professionnels de l'Ordre des experts comptables marocain promulgué par le décret n° 2-18-454 du 20 décembre 2019. Ce code énonce, le principe de l'indépendance de l'auditeur comme un principe et interdit à tout titulaire d'une mission d'audit légal de fournir à ladite entité ou à l'une de ses filiales tout

conseil ou toute prestation de service n'entrant pas dans les diligences de sa mission d'audit. Toutefois, ce code autorise la réalisation de missions étroitement liées à la fonction du commissaire aux comptes. Ces prestations listées au niveau dudit code donnent droit à une rémunération supplémentaire qui pourrait dépasser dans certains cas la rémunération du commissaire aux comptes au titre de son mandat d'audit des comptes ce qui pourraient être une source de limitation de l'indépendance de l'auditeur externe.

D'après une étude réalisée par la Banque Mondiale (2011), des sanctions semblent avoir été infligées dans le passé à l'encontre de certains cabinets d'audit. Toutefois, elles ne sont pas rendues publiques par l'Ordre des Experts Comptables dans son rapport annuel qui pourrait mettre en exergue la nature des griefs et leur ampleur. La Banque a également souligné « *qu'aucune institution n'assure le contrôle indépendant de la profession, ce qui permettrait d'offrir aux marchés la garantie supplémentaire que le processus d'audit externe est conduit de manière fiable, compétente et indépendante* » p 35.

Sur le plan empirique et à notre connaissance une seule étude (El Azhari 2016) a porté sur les déterminants de l'indépendance de l'auditeur externe au Maroc et a mis en exergue les menaces de cette indépendance. Cette étude a décelé que 88,90% de la population étudiée estime que la concurrence entre les cabinets d'audit a des retombées négatives et conduit à des comportements moins éthiques. D'ailleurs, il a été affirmé que l'intensité de la concurrence oblige les cabinets à pratiquer des prix plus bas, au détriment de la qualité des prestations, et conduira de ce fait à la négociation de l'opinion sur les comptes. Dans le même sens, 50% des répondants trouvent que l'indépendance de l'auditeur légal se trouve menacée par l'augmentation de la concurrence, et l'étendue des travaux sur les comptes se retrouve réduite, ce qui favorise inévitablement la production d'une opinion favorable sans réserve à l'entreprise. Compte tenu de ce qui précède et afin de renforcer l'indépendance de l'auditeur externe au Maroc, il est proposé d'encourager les recherches au sujet de l'indépendance de l'auditeur externe afin de dégager :

- Les facteurs déterminants de l'indépendance de l'auditeur externe au Maroc ;
- Les propositions de réorganisation institutionnelle de la profession d'expert-comptable pour mettre en place une autorité indépendante qui va assurer le contrôle de l'indépendance des auditeurs externes et commissaires aux comptes au Maroc ;
- Les différentes propositions juridiques ayant pour objet de renforcer la responsabilité de l'auditeur externe et la clarification du rôle des instances de gouvernance quant au rôle à jouer dans ce cadre.

Références

- (1). Abdolmohammadi, M et Wright A. 1987. "An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments », The Accounting Review, vol. LXII, n° 1, janvier 1987, p. 1-13.
- (2). Al-Ajmi, J et Saudagara, S. (2011). Perceptions of auditors and financial-statement users regarding auditor independence in Bahrain. Managerial Auditing Journal 26(January):130-160. DOI:10.1108/02686901111095010
- (3). Antle, R. (1984). Auditor Independence. Journal of Accounting Research, Spring, 1984, Vol. 22, No. 1 (Spring, 1984), pp. 1-20. : <https://www.jstor.org/stable/2490699>
- (4). Arfaoui, F et Damak-Ayadi, S. (2014). Réflexion sur la sensibilisation à l'éthique des futurs professionnels de l'audit : étude exploratoire dans le contexte tunisien. Revue de

- l'organisation responsable ». Vol. 9 | pages 39 à 56. ISSN 1951-0187. ISBN 9782747223164. DOI 10.3917/ror.091.0039
- (5). Ashbaugh, H. (2004). Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research. *Journal of Business Ethics*, 52(2), 143–148. <http://www.jstor.org/stable/25123240>
 - (6). Audoussert-Coulier, S. (2009). L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. fhalshs-00460230.
 - (7). Azibi, J. (2014). Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français.. *Gestion et management*. Conservatoire national des arts et métiers -CNAM; Université de Tunis, 2014. Français. NNT:2014CNAM0950.
 - (8). Bazerman, M, Morgan, K.P, et Loewenstein, G, F. (1997). The impossibility of auditor independence. *MIT Sloan Management Review* · 38, 4; ABI/INFORM Global page. 89. www.researchgate.net
 - (9). Bensaad, E et Lesage, C.(2007). Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur. *Comptabilité et environnement*. <https://www.researchgate.net/publication/49136787>
 - (10). Bertin, É. & Godowski, C. (2012). Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive?. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 145-184. <https://doi.org/10.3917/cca.183.0145>.
 - (11). Boistel, P. (2008). La réputation d'entreprise: un impact majeur sur les ressources de l'entreprise. *Management & Avenir*, 17, 9-25. <https://doi.org/10.3917/mav.017.0009>
 - (12). Bonczek, S. J. (1992). Ethical decision making: Challenge of the 1990's: A practical approach for local governments. *Public Personnel Management*, 21(1), 75–88. <https://doi.org/10.1177/009102609202100107>
 - (13). Bonner, S.E. 1990. Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge. *The accounting review* Vol. 65 (1). pp. 72-92.
 - (14). Chen, C. (2016). The effect of mandatory disclosure requirements and disclosure types of auditor fees on earnings management: Evidence from Taiwan. *Asia Pacific Management Review*, Volume 21, Issue 4, December 2016, Pages 181-195. <https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2015.12.002> .
 - (15). Chihi, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : Evaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises. (Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, 2014). Récupéré de www.theses.fr
 - (16). Choi, J.H, Kim, F., Kim, J.B, Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 29, (1), 73. Research Collection School Of Accountancy. https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/10
 - (17). Compernelle, T. (2008). De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique. *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France. pp.CD Rom. Ffh. halshs-00522496. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522496>
 - (18). Compernelle, T. (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15, 91-116. <https://doi.org/10.3917/cca.153.0091>
 - (19). Daniels, B et Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation* 23(1):78-82. DOI:10.1016/j.racreg.2011.03.008

- (20). DeAngelo, L. E.(1981a). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183–199.
- (21). DeAngelo, L.E, (1981b). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1981) 113-127. North-Holland Publishing Company. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90009-4)
- (22). DeFond, M. et Zhang, J. (2014). A review of Archival Auditing. Research, *Journal of Accounting and Economics*. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2014) 275–326. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>.
- (23). Defond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274. <http://www.jstor.org/stable/3542312>
- (24). Deis, D.R.et Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479. <http://www.jstor.org/stable/247972>
- (25). Diallo, K., & Diop, C. M. (2021). Les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur externe. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 4(4). Retrieved from <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/669>
- (26). El Azhary, N et Taouab, O. (2016). Les Déterminants de l'Indépendance De l'Auditeur. *European Scientific Journal*, vol.12, No.34. ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857-7431.
- (27). Emby, C et Favere-Marchesi, M. (2010). Review Partners and Engagement Partners: The Interaction Process in Engagement Quality Review. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. VL - 29 (2) : 215.232. DO - 10.2308/aud.2010.29.2.215
- (28). Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing*, macmillan Education, London
- (29). Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, 77, 71–105. <http://www.jstor.org/stable/3203326>
- (30). Hottegindre, G et 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*, 2009/2 (Tome 15), p. 87-112. DOI: 10.3917/cca.152.0087. URL: <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-2-page-87.htm>
- (31). Houghton, K. A., Jubb, C., Kend, M., & Ng, J. (2009). Auditor independence. In *The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient* (pp. 347–398). ANU Press. <http://www.jstor.org/stable/j.ctt24hb19.16>
- (32). Ikin, C. (2005). Do auditor provided non-audit services (APNAS) fees impair auditor independence? In T. Campbell & K. Houghton (Eds.), *Ethics and Auditing* (pp. 289–330). ANU Press. <http://www.jstor.org/stable/j.ctt2jbj00.19>
- (33). International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
- (34). Janin, R. & Piot, C. (2008). L'influence des auditeurs externes et des comités d'audit sur le contenu informatif des manipulations comptables. *La Revue des Sciences de Gestion*, 233, 23-33. <https://doi.org/10.3917/rsg.233.0023>
- (35). Johnson, V., Khurana, L., Reynolds, J.K. (2002). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* (Winter) : 637-660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>
- (36). Kunitake, W. K., & White, C. E. (1986). Ethics for independent auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1(3), 222-231

- (37). La commission des communautés européennes. (2002). Recommandation de la commission du 16 mai 2002. Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux. Numéro C(2002) 187. (2002/590/CE). Journal officiel des Communautés européennes. L 191/22. eur-lex.europa.eu
- (38). Lee, C.-W. J., & Gu, Z. (1998). Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence. *The Accounting Review*, 73(4), 533–555. <http://www.jstor.org/stable/248189>
- (39). Loyer, P. (2006). L'indépendance des auditeurs financier : une approche des facteurs déterminants. Thèse de doctorat, Université des sciences et technologies de Lille 1. Repéré de www.theses.fr
- (40). Meuwissen, R et Quick, R. (2019). The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions. *journal-of-international-accounting-auditing-and-taxation*. Volume 36, September 2019, 100264. <https://www.sciencedirect.com.ressources.imist.ma/journal/journal-of-international-accounting-auditing-and-taxation>.
- (41). Moore, D.A, Tetlock, P.E, Tanlu, L. (2006). conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling, <https://www.researchgate.net/publication/279957092>
- (42). Muradzikwa, R.T, Wadesango, O., Sitscha, L., Wadesango, N. (2022). The Impact of Extended Audit Tenure on Auditor Independence: a Case of Robin Pvt Ltd. *Journal of accounting and management*. Vol . 12, N. 1. PP : 81-90. ISSN : 2284 – 9459
- (43). Nichols, Donald R., and Kenneth H. Price. (1976). "The Auditor-Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory." *The Accounting Review* 51, no. 2 (1976): 335–46. <http://www.jstor.org/stable/244844>
- (44). Ouattara, A. (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit. (Thèse de doctorat, Université Patis-Est, 2016). Repéré de www.theses.fr
- (45). Palmrose, Z,V. (1987). Litigation and independent auditors: the role of business failures and management fraud", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1987, p. 90-102.
- (46). Pigé, B. (2000). Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 6, 133-151. <https://doi.org/10.3917/cca.062.0133>
- (47). Prat dit Hauret C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion*, no 147 (6), 105-117. <https://doi.org/10.3166/rfg.147.105-117>
- (48). Prat Dit Hauret. (2002). L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique basée sur des composantes psychologiques du comportement. *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*, May 2002, France. pp.CD-Rom. ffhalshs-00584524
- (49). Richard, C et Rex, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité, Contrôle, Audit /Tome 8 -Volume | -mai 2002 (p. 151 à 174)*, <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2002-1-page-151.htm>
- (50). Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques, <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2003-6-page-119.htm>.
- (51). Rojot, J. (2010). Déontologie et Gestion des Ressources Humaines : (article paru dans *Ethique, Déontologie et Gestion de l'Entreprise*, ouvrage Coordonné par Hubert de La Bruslerie, Editions Economica, 1992). *Revue de gestion des ressources humaines*, 76, 31-43. <https://doi.org/10.3917/grhu.076.0031>
- (52). Shaub, MK. (1989). An Empirical Examination of the Determinants of Auditors' Ethical Sensitivity. Thèse de doctorat: Department of Accounting, Texas Tech University

- (53). Sikka, P. et Willmott, H.C. (1995). The Power of “Independence”: Defending and Extending the Jurisdiction of Accounting in the UK. *Accounting Organizations and Society*. 20(6):547-581. DOI:10.1016/0361-3682(94)00027-S.
- (54). Sims, R. L., & Keon, T. L. (1999). Determinants of Ethical Decision Making: The Relationship of the Perceived Organizational Environment. *Journal of Business Ethics*, 19(4), 393–401. <http://www.jstor.org/stable/25074108>.
- (55). Spira, L. (1999). Independence in Corporate Governance: The Audit Committee Role. *Business Ethics, the Environment and Responsibility*. Volume8, Issue4, Pages 262-273. <https://doi.org/10.1111/1467-8608.00160>
- (56). Teoh, H.P, et Lim, C.C. (1996). An empirical study of the effects of audit committees, disclosure of nonaudit fees, and other issues on audit independence: Malaysian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 5, Issue 2, 1996, Pages 231-248. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(96\)90007-5](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(96)90007-5)
- (57). Thierry-Dubuisson.S (2000). Les comités d’audit : une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises. Thèse pour l’obtention du doctorat de sciences de gestion, Paris Dauphine. www.theses.fr
- (58). Toti, J.-F., & Moulins, J.-L. (2017). Sensibilité éthique : conceptualisation et proposition d’un instrument de mesure. *Recherche et Applications En Marketing*, 32(3), 8–30. <https://www.jstor.org/stable/26375586>
- (59). Valant Gandja, S. et Yanat, Z. (2016). Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement. *Recherches en Sciences de Gestion*, 112, 77-102. <https://doi.org/10.3917/resg.112.0077>
- (60). Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1983) Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26 (3), 613-633. <http://www.jstor.org/stable/725039>
- (61). Widyakusuma, A., Sudarma; M et Roekhudin, R. (2019). The Effect of Professionalism and Experience on Audit Judgment with Task Complexity as a Moderating Variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding* 6(2):97. DOI:10.18415/ijmmu.v6i2.644.
- (62). World Bank. (2010). Rapport sur l’observation des normes et codes (ROSC). Évaluation par pays du gouvernement d’entreprises, Royaume du Maroc. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/425861468322801268/pdf/625970WP00FREN00Box0361486B0PUBLIC0.pdf>
- (63). Wotruba, T. R. (1990). A Comprehensive Framework for the Analysis of Ethical Behavior, with a Focus on Sales Organizations. *The Journal of Personal Selling and Sales Management*, 10(2), 29–42. <http://www.jstor.org/stable/40471368>