

Les déterminants du choix des cabinets d'audit big 4 dans le contexte marocain

The determinants of the choice of big 4 audit firms in the Moroccan context

Kaoutar Rguibi, (PhD)

*Laboratoire d'études et de recherche en sciences de gestion,
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Agdal,
Université Mohammed V- Rabat, Maroc.*

Hicham Slalmi, (PhD)

*Laboratoire d'Economie et Gestion des Organisations,
Faculté d'Economie et de Gestion, Kénitra
Université Ibn Tofail, Maroc.*

Ikram Cadimi, (PhD Student)

*Laboratoire d'Economie et Gestion des Organisations,
Faculté d'Economie et de Gestion, Kénitra
Université Ibn Tofail, Maroc.*

Lalla Nezha Lakmiti, (PhD)

*Laboratoire d'Economie et Gestion des Organisations,
Faculté d'Economie et de Gestion, Kénitra
Université Ibn Tofail, Maroc.*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales –Agdal Université Mohammed V Maroc (Rabat) B.P. 721 Agdal – Rabat kaoutar.rguibi@gmail.com
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	Rguibi, K., Slalmi, H., Cadimi, I., & Lakmiti, L. N. (2021). The determinants of the choice of big 4 audit firms in the Moroccan context. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 2(5), 324-336. https://doi.org/10.5281/zenodo.5518133
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

DOI: 10.5281/zenodo.5518133

Received: August 10, 2021

Published online: September 20, 2021

Les déterminants du choix des cabinets d'audit big 4 dans le contexte marocain

Résumé :

Comme il n'est pas aisé de définir les déterminants du choix des auditeurs externes, plusieurs paramètres doivent être pris en compte, tels que les environnements de crise, les indicateurs pour mesurer la qualité de l'audit et la sélection des firmes d'audit pour le commissariat aux comptes. Par conséquent, il est essentiel de déterminer les paramètres liés aux déterminants du choix des big 4 et la relation auditeur-audité au Maroc.

Dans ce sens, nous avons fait une exploration des déterminants de la qualité de l'audit et de la décision des sociétés cotées de choisir les Big 4 pour la certification de leurs comptes. Nous avons aussi identifié les paramètres encore sous-exploités dans la relation auditeur-audité au Maroc. En effet, la question de la confiance au Big 4 s'est posée après les crises des réseaux d'audit, et la fusion-absorption en 2002 sur le marché national du cabinet Arthur Andersen par Ernst and Young. Cependant, aucun modèle ne permet de comprendre pourquoi les Big 4 continuent à dominer le marché mondial, et plus spécifiquement le marché marocain ?

Dans cet article, nous avons appliqué la méthode qualitative qui se manifeste par des entretiens et des études de cas selon la démarche hypothético-déductive. Nous avons réalisé cette étude sur un échantillon de 35 sociétés cotées en bourse de Casablanca. Au moyen d'un guide d'entretien, nous avons effectué des entretiens semi-directifs avec 4 D.A.F. de ces sociétés. L'objectif est d'écouter les avis d'experts sur la pratique de l'audit externe au Maroc. En évaluant la décision de ces sociétés de recourir aux big 4 et les déterminants qui justifient ce choix, ce regard critique sur le statu quo de l'audit externe est une source d'inspiration pour le domaine de la recherche au Maroc. Les professionnels interrogés ont déclaré que la concentration du marché et le monopole existent toujours au Maroc.

Mots clés : Audit Legal, Déterminants du Choix des Big 4, Confiance.

Classification JEL : M4

Type de l'article : Recherche appliquée.

Abstract :

As it is not easy to define the determinants of the choice of external auditors, several parameters must be taken into account, such as indicators to measure the quality of the audit, the selection of audit companies for the certification of accounts, and crisis environments. Consequently, it is necessary to determine the parameters related to the auditor-auditee relationship in Morocco and the determinants of the choice of big 4.

In this sense, we explored the determinants of audit quality and the decision of listed companies to choose the Big 4 for the certification of their accounts. We also identified the parameters still under-exploited in the auditor-auditee relationship in Morocco. Indeed, the question of confidence in the Big 4 arose after the crises of the audit networks, and the merger-absorption in 2002 on the national market of the firm Arthur Andersen by Ernst and Young. However, no model allows us to understand why the Big 4 continue to dominate the world market, and more specifically the Moroccan market?

In this article, we used the qualitative method (case studies and interviews) according to the hypothetico-deductive approach. We carried out this study on a sample of 35 companies listed on the Casablanca Stock Exchange. Using an interview guide, we conducted semi-structured interviews with 4 D.A.F. of these companies. The objective is to listen to the opinions of experts on the practice of external auditing in Morocco. By evaluating the decision of listed companies to choose the Big 4 and the determinants of this choice, this critical look at the status quo of external audit is a source of inspiration for the field of research in Morocco. Professionals interviewed stated that market concentration and monopoly still exist in Morocco.

Keywords : Legal Audit, Determinants of Choice Big 4, Confidence

JEL Classification : M4

Type of paper : Applied research

1. Introduction

La littérature scientifique prouve que la confiance des parties prenantes dans les opinions d'audit (Christensen, Glover, Omer et Shelley, 2016) et la qualité des données comptables et financières publiées (Reisch, Velury et O'reilly, 2003) sont liées à la qualité de l'audit est étroitement liés. Ceci montre que la qualité est le premier critère de sélection des auditeurs (KPMG, 2017a). Dans ce cas, l'étude des déterminants et indicateurs qui mesurent la qualité des audits légaux est donc particulièrement importante, car elle constitue la première étape de l'appréciation de la qualité de l'audit fourni par les firmes d'audit en matière de qualité de service. En fait, à partir des dimensions réelles et perçues, certains chercheurs ont analysé les déterminants de la qualité de l'audit légal.

Ainsi, la définition des déterminants est la première étape de l'évaluation de la qualité de l'audit. Elle exige l'évolution d'outils de mesure selon les besoins des parties prenantes. En réponse à cet article, les régulateurs de la profession de l'audit légal dans quelques pays comme les États-Unis, le Royaume-Uni et le Canada ont établi de façon proactive une série d'indicateurs de mesure pour mesurer la qualité de l'audit en fonction de leurs déterminants et composants. Quoique les indicateurs identifiés soient multiples, abritant différents aspects de la qualité de l'audit et ses déterminants, leur application est limitée par la diversité des parcours et des modes d'emploi, ce qui limite leur homogénéité et conduit à sélectionner les indicateurs les plus pertinents et la performance des cabinets d'audit.

En conséquence, l'objectif de ce travail est d'arrêter les déterminants et les raisons du choix des big 4 dans le contexte marocain.

Pour cela, nous avons adopté la méthode qualitative en utilisant la démarche hypothético-déductive.

L'avantage de la méthode qualitative (entretiens et études de cas) est qu'elle permet d'étudier les phénomènes dans leur contexte et de les interpréter à partir du sens que leur attribue la personne concernée. Pour KOENIG, l'étude de cas repose sur une position épistémologique fondée sur une théorie réaliste forte. Ainsi, cette méthode donne lieu de développer une perspective critique.

Cet article comportera trois parties. Nous procéderons dans la 1^{ère} partie à une revue de littérature sur les déterminants du choix des big 4 au Maroc. Dans la 2^{ème} partie, nous expliquerons la méthodologie de recherche adoptée. Finalement, nous allons présenter les résultats obtenus.

2. Revue de littérature sur les déterminants du choix des big 4 au Maroc.

2.1. Audit légal au Maroc.

D'après la loi 15-89, les experts comptables seulement ont l'habilité d'exécuter le métier du Commissariat Aux Comptes au Maroc. La profession d'expert-comptable est organisée par l'ordre des experts-comptables, qui est une institution créée en 1993. Cette institution est installée sous la tutelle du ministère de l'Économie et des Finances et son siège est basé à Casablanca. Actuellement, il y a deux conseils régionaux de cet ordre qui comprend 320 cabinets d'expertise comptable et 632 experts comptables.

Après la publication de l'article 8 de la directive européenne sur l'audit qui s'est introduit en 2016 à l'Union européenne, l'OEC a lancé un nouveau projet de convergence avec cette norme, en vue d'élever la profession des commissaires aux comptes aux normes internationales. Ce projet s'articule autour de plusieurs axes majeurs, dont les principales sont : la fondation d'une autorité de contrôle autonome appliqué à la mise en œuvre des normes internationales telles que (les normes internationales d'audit ISA, norme internationale de contrôle qualité IFAC ...), au contrôle de l'exercice de la profession de commissaires aux comptes, la révision de la grille de

budget-temps et l'instauration d'une démarche qualité pour les missions de commissariat aux comptes.

2.2. Déterminants du choix des big 4.

Parmi les déterminants du choix des big 4, nous trouvons les caractéristiques de l'auditeur aussi que de la mission de l'audit.

2.2.1. Les caractéristiques de l'auditeur.

Les caractéristiques de l'auditeur se décomposent à deux niveaux : Sur le niveau individuel et de l'équipe d'audit et sur le niveau du cabinet d'audit.

- Au niveau du cabinet d'audit.

Les chercheurs ont appréhendé la qualité du cabinet d'audit par sa réputation, sa taille, son expérience et par sa gestion de l'équipe.

Certains auteurs comme Sawan et Alsaqqa 2013 ; Francis et Yu 2009 ; DeAngelo 1981 observe que les big 4 offrent une qualité de service plus que les non-bigs. Les grandes sociétés choisissent un Big-Four car la taille du cabinet d'audit est un critère de différenciation (DeAngelo 1981).

D'après les chercheurs, les grands cabinets disposent d'un portefeuille client important et diversifié (Alvin Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006 ; Dehkordi & Makarem, 2011), ils ont les systèmes d'informations qui peuvent améliorer la qualité de l'audit...

La gestion des ressources humaines est un déterminant qui permet d'apprécier la qualité d'un cabinet d'audit. En effet, les grands cabinets d'audit sont capables d'acquérir des profils compétents par une politique adéquate de recrutement et une formation efficiente, qui permet de garantir un niveau élevé de professionnalisme et de compétence (Chemangui et Manita 2007 ; Wooten 2003).

Le taux de litiges aussi est un déterminant de la qualité d'une firme d'audit. Il est attaché à la réputation de ce dernier (Skinner & Srinivasan, 2012). En fait, le taux de litiges est lié à la responsabilité juridique en regard du client.

L'expérience est un autre déterminant du choix des auditeurs externes. Selon Manita et Chemangui (2007), pour acquérir de l'expérience en audit, le cabinet d'audit doit réaliser dans une mission d'audit légale un grand pourcentage de son chiffre d'affaires.

Enfin, le dernier déterminant qui concerne les missions d'audit c'est les missions de conseil. La loi interdit le non-cumul des missions d'audit et de conseil pour le même client. Vu que, cette accumulation menace l'indépendance de l'auditeur, l'objectivité et la fiabilité des états financiers.

- Au niveau individuel et de l'équipe d'audit.

La compétence de l'auditeur est aussi un déterminant du choix des big 4. Ce facteur est essentiel pour effectuer à bien une mission d'audit comptable et financier (Flint 1988).

La compétence de l'auditeur englobe le savoir, le savoir-être et le savoir-faire (Tremblay et Sire, 1999 ; Defélix, 2006 ; Noel, 2008 ; Dietrich, Gilbert, Pigeyre, et Aubret, 2010).

En conséquence, plusieurs chercheurs démontrent que la compétence subdivise en trois types. À savoir, la compétence technique, la compétence éthique et la compétence sociale. Le premier type de la compétence peut être défini par l'aptitude de l'auditeur à collecter les pièces et les documents nécessaires et à détecter les fraudes dans les états financiers (DeAngelo, 1981 ; Watts & Zimmerman, 1981 ; Arruñada, 1999). Sans oublier que cette compétence peut être considérée comme une connaissance, une expertise et une expérience (Prat Dit Hauret, 2003 ; Ammar, 2006).

Ainsi, la compétence relationnelle, elle représente la qualité de la relation entre l'auditeur avec ses clients. Celle-ci permet à l'auditeur de gagner la confiance des clients afin de simplifier son travail et ses enquêtes (Reix et Richard 2002). Enfin, la compétence éthique se prescrit

comme un ingrédient clé de la qualité de l'auditeur. Nous pouvons la définir comme « la compétence de l'auditeur et sa capacité à remettre des jugements moraux » (Ponemon et Gaa 1994).

D'après Noel (2008), la compétence relationnelle est « l'aptitude de reconnaître l'existence d'une alternative éthique et de mettre les normes appropriées pour trouver des accords équitables entre les parties prenantes ». Elle peut être définie aussi comme « la tendance personnelle à prendre les décisions adéquates avec une situation donnée suivant les vertus » (Nillès 2002). Pour ce qui est de la compétence éthique, Noel (2008) la considère comme la performance morale qui se borne à l'obtention de résultats équitables et adéquats, au respect strict des règles.

Malgré cela, Krohmer et Lemaintre (2010) ont observé que la dimension éthique a une importance mineure pour les auditeurs.

Les définitions développées dans la littérature de l'audit insistent sur l'aspect technique de la compétence, comme étant lié aux connaissances et au savoir-faire de l'individu. Mais elles n'insistent guère sur les aspects personnels. Aussi, un auditeur pour être compétent, il doit avoir une formation, une expérience et des connaissances suffisantes pour bien piloter une mission d'audit (Flint 1988). De manière intéressante, la compétence prend une place prépondérante dans l'évaluation de la qualité d'un audit. À titre exemple, selon Behn et al (1997), le plus important est que le commissaire aux comptes soit proactivement impliqué dans les affaires de l'entreprise, en offrant un service qui va au-delà de la simple vérification des comptes, et donner plus de place au conseil. Ce dernier aspect constituerait le véritable déterminant de la valeur ajoutée de l'audit.

La confidentialité est aussi un déterminant du choix des big 4. Elle exige à l'auditeur de ne pas exploiter les informations confidentielles à son intérêt personnel ou celui d'un tiers ni de les dévoiler à quiconque n'est pas qualifié pour les connaître, à moins qu'ils n'en aient l'obligation ou le droit légal ou que des professionnels le fassent (IFAC, 2010). Selon ce principe, l'auditeur doit être prudent lorsqu'il utilise des informations relatives à des personnes physiques ou morales pour lesquelles il n'a pas de mission légale (CNCC, 2017). Il est nécessaire de prendre en considération ce principe pour garder une bonne relation avec la direction et de bien mener la mission d'audit.

Enfin, l'indépendance de l'auditeur s'analyse classiquement en termes d'indépendance de fait et d'indépendance d'apparence. La première correspond à l'attitude d'objectivité, d'équité de l'auditeur et à sa mentalité. La seconde insiste sur l'impression de ce déterminant, d'une part, par les actionnaires et les investissements, d'autre part, par le marché financier (Sharaf et Mautz 1961 ; Wolnizer, 1987). Décrire le concept d'indépendance de l'auditeur comme une qualité mentale intangible rend le terme relativement ambigu, difficile à interpréter dans la réalité du travail de ce dernier. Même s'il est mentalement indépendant, l'auditeur doit aussi donner des signes visibles, explicites et accessibles au public pour montrer qu'il en est ainsi. En étendant ainsi la notion d'indépendance de fait, à celle d'indépendance d'apparence, les auditeurs cherchent à démontrer qu'il est justifié, par la nature même de leurs relations avec leurs clients, que le marché financier ait confiance dans leur impartialité et leur capacité de jugement (Flint, 1988, pp. 63-72). Dans cette perspective, le problème fondamental est de vérifier si l'auditeur occupe une position dans laquelle il peut résister aux pressions des dirigeants, de manière à ne pas compromettre son indépendance. Ainsi, tous les efforts des législateurs, normalisateurs et corps professionnels sont directement liés à la construction d'une image claire de l'indépendance de l'auditeur (Lee, 1993, p. 113).

Le concept d'indépendance a été défini par plusieurs chercheurs comme :

- L'aptitude de l'auditeur à dévoiler des falsifications financières (DeAngelo, 1981) ;
- La tendance d'agir avec impartialité et honnêteté (Pany et Reckers ; McKinley, 1985) ;

- La disposition de maintenir des jugements neutres et sans influence de la part des interlocuteurs (Morgan et Loewenstein ; Bazerman 1997) ;
- La capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de la société auditée (Watts & Zimmerman, 1978).

2.2.2. Les caractéristiques de la mission de l'audit.

Ce type de déterminants est observé comme un élément qui influence le choix d'auditeurs. Une mission d'audit se distingue par la durée du mandat, les honoraires d'audit et le processus d'audit. Évidemment, nous pouvons trouver autres éléments à l'instar de l'équipe chargée de la mission d'audit, de l'auditeur et de la société auditée.

La durée du mandat est un autre déterminant de la mission d'audit. Elle signifie la durée où la relation entre les auditeurs et la société est tenue (Khurama et Reynolds ; Johnson 2002), et varie entre courte, moyenne et longue durée selon la réglementation optée par chaque pays. Les recherches qui ont étudié son impact sur la qualité de l'audit et le choix de l'auditeur sont divisées en trois groupes : le premier groupe montre la relation positive entre la qualité de l'audit et la durée du mandat, le deuxième groupe démontre le contraire et pour le troisième groupe se situe entre les deux premiers.

En ce qui concerne les honoraires, les Big Four possèdent des compétences tant humaines que matérielles, qui leur permettent d'assurer la qualité de l'information financière et comptable des firmes auditées (Francis et al., 1999). Le scandale financier d'Enron nous conduit toutefois à délimiter l'appartenance au réseau Big comme critère renseignant sur la qualité d'audit. Palmrose (1988) utilise les honoraires perçus par les auditeurs comme proxy de la qualité d'audit externe. En effet, une vérification approfondie des comptes de la société nécessite de faire appel à des auditeurs qualifiés et prend plus de temps, ce qui ultimement se traduit par des honoraires plus élevés. Plusieurs recherches comme celles d'O'Sullivan (2000) et Hay et al. (2008) signalent que les honoraires d'audit reflètent les coûts associés aux auditeurs efficaces.

Ainsi, en présence de membres indépendants et disposant d'une expertise financière, l'auditeur serait susceptible d'accorder une confiance accrue à la fiabilité de l'information comptable et de prévenir un moindre risque et un besoin limité de contrôle externe. Les normes d'exercice professionnel précisent que pour définir le programme d'audit, les auditeurs doivent évaluer le risque d'anomalies significatives. Dans ce but, ils doivent prendre connaissance de l'entreprise et de son environnement, en particulier de son gouvernement d'entreprise et de la qualité de son contrôle interne (NEP 315). Un risque limité impliquant un travail d'audit réduit devrait se traduire par des honoraires d'audit plus faibles.

Cette hypothèse implique donc un effet de substitution entre le contrôle exercé par le comité d'audit et le travail de l'auditeur externe. Dans ce sens, Felix et al. (2001) montrent que plus la contribution de l'audit interne est forte, plus les honoraires d'audit sont réduits. Autrement dit, la qualité de l'audit interne apparaît comme un substitut à l'effort d'audit externe.

Toutefois la relation inverse peut être envisagée si l'on se place cette fois du côté de la demande d'audit. L'existence d'un comité d'audit au sein de l'entreprise est susceptible d'augmenter les exigences liées à l'effort du comité et au contrôle externe. Le comité d'audit, soucieux d'obtenir des garanties sur la qualité de l'information comptable, peut solliciter un travail d'audit particulièrement poussé, qui se traduira par des honoraires plus élevés. Ceci devrait être d'autant plus vrai que le comité est efficace.

Finalement, le processus d'audit qui est régi par les normes d'audit "International Standards on Auditing (ISA)", publiées par l'International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB).

L'auditeur est tenu d'établir un processus d'audit dont l'objectif est de donner une opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers de la société auditée.

2.3. Études antérieures sur les déterminants du choix des auditeurs externes.

Plusieurs auteurs ont étudié les déterminants du choix des auditeurs externes, nous citons l'exemple de :

- **Modèle de Gonthier- Besacier et al. (2012).**

Ce modèle apparait 55 critères affectant le choix des auditeurs et la qualité d'audit. Ce choix s'effectue autour de trois axes : membres du comité d'audit et du cabinet, la réglementation et l'enchaînement.

La relation et la bonne communication entre l'équipe d'audit et la société, la compétence de l'équipe et la bonne maîtrise des techniques d'audit se sont considérés comme les critères les plus affectant du choix de l'auditeur.

- **Modèle de Kilgore et Martinov-Bennie (2014)**

Kilgore et Martinov-Bennie ont étudié l'impact de 10 facteurs sur les déterminants du choix des auditeurs externes. Ils les divisent en trois catégories : interactivité, compétence et indépendance.

Les facteurs les plus importants qui se sont avérés être : l'importance que donne les associés et les dirigeants à l'audit, la compétence technique de l'équipe et sa communication avec la direction de l'entité auditée, et la taille du cabinet d'audit.

- **Modèle de Chihi (2014)**

Chihi a construit les recommandations énoncées par le H3C (rapport 2009) autour de quatre axes qui déterminent le choix des auditeurs externes :

- Compétence et indépendance ;
- Stratégie, planification et procédures ;
- Ressources humaines ;
- Surveillance et contrôle de la qualité.

3. Méthodologie de recherche

Il est indispensable de choisir une méthodologie appropriée pour donner des réponses satisfaisantes à cette problématique. Le positionnement épistémologique est une étape essentielle dans le processus de recherche, il permet de réfléchir à la perception scientifique et à la construction des connaissances, dans notre cas particulier, il met en évidence les déterminants du choix des big 4 dans le contexte marocain.

La méthode utilisée dans cet article est une méthode qualitative, par l'application de la démarche hypothético-déductive. Des entretiens semi-directifs ont été établis auprès de 35 sociétés cotées en bourse des valeurs de Casablanca. À cet effet, nous avons interviewé 4 D.A.F.

Dans la recherche qualitative, l'enquêteur se base sur un guide d'entretien pour mener des entretiens semi-directifs, qui donnent au chercheur une certaine liberté pour ajuster le guide d'entretien en fonction des réponses et de l'expérience personnelle des interviewés. Générez beaucoup d'informations utiles tout en ajoutant des informations plus pertinentes. Ces entretiens nous permettent de joindre ces professionnels par correspondance et entretiens téléphoniques ou par mailing.

L'entretien nous est très utile pour aborder et comprendre le domaine de l'audit dans la pratique, vu qu'il représente un outil méthodologique puissant. Cet outil permet aux chercheurs de découvrir, d'étudier et d'examiner les phénomènes.

Nos outils méthodologiques sont basés sur des entretiens et des études de cas et des méta-analyses de travaux empiriques récents à portée analytique.

À cet effet, nous avons établi un guide d'entretien issu de notre revue de littérature.

Le guide d'entretien est divisé en trois parties :

- **Les paramètres liés aux comportements des auditeurs :** Cette partie concerne les comportements des auditeurs, les descriptions personnelles où apparaissent ces attitudes, et qui conditionnent outre la qualité qu'il produit, son implication et puis son engagement professionnel.

- **Les paramètres liés au contrôle des auditeurs :** Cette partie a pour objet de préciser l'analyse des relations interpersonnelles en dehors de l'intervention, de susciter la réaction de l'interviewé sur des concepts clés, notamment sa perception des auditeurs et des sociétés cotées, la perte de confiance, les méthodes d'évaluations et les déterminants du choix des big 4.

- **Les paramètres liés au contrôle externe des cabinets :** cette partie permet de repérer les relations interentreprises en audit externe et la nature des relations d'agence et de propriétés. À cet égard, l'interview est construit en confrontant les cabinets à leur environnement évaluateur c'est-à-dire les sociétés cotées (dans notre cas), régulateurs et législateurs.

Pour tirer des conclusions d'après ces éléments, nous avons analysé le discours avec les professionnels à travers deux approches : l'approche descriptive et l'approche critique. Ces deux approches nous ont servis à faire émerger de nouveaux éléments qui permettent d'obtenir plus d'informations.

4. Résultats et discussions

4.1. Étude exploratoire d'une société cotée en bourse de Casablanca.

Cette étude de cas montre les déterminants du choix des auditeurs externes dans le contexte marocain. Nous avons présenté le cas d'une seule société.

À travers une lecture du contenu des rapports accordés par la société consultés, nous tentons de démontrer ces déterminants. Cette société a demandé de ne pas afficher son nom et garder le secret professionnel.

Le rapport donné par la société constitue pour notre article une base de travail empirique indubitable. En effet, il apporte des éléments de faisabilité empirique réels pour nos travaux. Ce rapport apporte des preuves sur les effets de la concentration qui a suivi les crises des corporates et des firmes à réseaux de cabinets d'audit, à savoir l'expérience d'Arthur ANDERSEN. Cependant, cette crise de l'audit est un événement qui mérite une étude approfondie de point de vue de la stratégie des réseaux multinationaux en audit.

Ce rapport met l'accent sur des évidences qui continuent de constituer des sources de débat pratique sur le marché de l'audit jusqu'à nos jours. En effet, il contient une série de constatations, dont nous en faisons une synthèse :

- **Les facteurs stimulant la concentration.**

Certaines firmes d'audit, cherchant à atteindre des économies d'échelles, ont adapté leurs opérations, bâti des staffs (capacités en ressources humaines), et ouvert leur risque sur une assise financière en capital. Ces firmes voulant construire une expertise au moment où leurs clients étaient devenus complexes et diversifiés, ont dû fusionner pour maintenir leurs parts de marché et leur position au-delà des non Big. Le rapport note donc que la croissance des jeux de fusion des sociétés de l'audit depuis les années 80 est justifiée par plusieurs raisons :

a) La globalisation des clients à auditer par le marché de l'audit nécessitait plus urgemment la naissance d'entités professionnelles à spectre global ;

b) La complexité croissante des opérations des gros clients à auditer par les firmes d'audit nécessitait aussi une grande expertise industrielle et une technicité spécifique de l'audit ;

c) Les jeux de fusion-acquisition entre firmes à réseaux de cabinets d'audit furent dans le but d'atteindre des économies d'échelle ;

d) Ces fusions-acquisitions ont permis aux firmes d'audit de croître en termes de part de marché et de maintenir leurs positions sur le marché.

- **Limite du choix de l'auditeur chez les sociétés cotées : la caractéristique du marché de l'audit devenu plus concentré.**

Le rapport observe quant à la question de concentration, que le choix s'est fermé devant le pouvoir ultime des Big 4 sur un marché qui est plus demandeur d'agressivité technique et de capacités méthodologiques et techniques, pour assurer le rôle de certificateur à des entreprises d'envergures en quête de certificateurs d'envergure aussi. Cette observation du rapport prouve que les grandes sociétés choisissaient les firmes d'audit Big 4 pour assurer un traitement de compagnie leader dans le marché. Tout éventuel traitement en deçà des attentes du client (la société cotées) affecterait le choix de l'auditeur et supposait une éventuelle migration vers un autre réseau aussi large en audit.

Un marché de l'audit de plus en plus concentré depuis 1988, surtout sur le marché d'audit des grandes sociétés nationales et internationales ;

Des jeux de concentration ont conduit à des évolutions significatives dans les mesures de la concentration. Celles-ci sont utilisées pour évaluer des fusions potentielles et lutter contre le Trusting. Ces mesures indiquaient des marchés hautement concentrés sur lesquels les Big 4 de l'audit exerçaient un pouvoir inégalé ;

Le rapport a eu recours, outre à des mesures de concentration, à un pur modèle de concurrence par les prix, afin d'évaluer si le degré actuel de concentration sur le marché des services de l'audit était nécessairement incompatible avec un réglage à base de concurrence par les prix ;

Sans réfléchir sur la capacité ou non des firmes à exercer un pouvoir sur le marché, le regroupement ou la consolidation industrielle de l'audit a limité le nombre des choix de firmes d'audit pour les grandes compagnies nationales et internationales. Ces compagnies requièrent des firmes avec des ressources humaines, de l'expertise industrielle et technique, une couverture géographique extensive et une réputation internationale. Dans certains cas, les choix devraient être de plus en plus limités en raison des conflits d'intérêts, des règles d'indépendance et de la spécialisation de l'industrie.

Par toutes les mesures, le rapport a considéré que ce marché des grands cabinets d'audit Big 4 représentait un marché d'oligopole restreint. Autrement dit, plus de 60% des parts de marché sont assurées par les quatre plus grandes structures mondiales de l'audit et des services. Ceci sous-entend que les non Big font face à des barrières à l'entrée sur le marché. Ce rapport montre à l'évidence avec des chiffres à l'appui, de la réalité oligopolistique restreinte du marché en question. De fait, sur le marché de l'audit des sociétés cotées, les Big 4 couvraient en date de l'étude (2016) plus de 93 % de toutes les sociétés cotées sur le marché, alors que les autres firmes sur le marché des services de l'audit faisaient face à des barrières à l'entrée vis-à-vis des sociétés cotées.

En termes de revenus des cabinets d'audit, d'associés, ressources humaines, la réalité du marché de l'audit actuelle est telle que les Big 4 n'ont aujourd'hui absolument pas de concurrents à la mesure de leur domination parmi les non Big. Cette situation a fait croître des débats sur le manque éventuel d'une compétition effective sur le marché de la certification entre les cabinets d'audit.

- **La qualité de l'audit et l'indépendance des auditeurs.**

Le rapport note sur ce plan que la recherche concernant les changements en termes d'honoraires utilisait une variété de mesures, mais ne détermine pas de façon concluante les effets à partir des regroupements de structures des cabinets d'audit.

Ces changements incluaient l'envergure de l'audit, la croissance du management des services de conseil, progrès technologiques, les standards de l'audit et les réformes réglementaires qui ont altéré l'exposition des cabinets d'audit aux litiges. Étant donnés ces changements intervenus au niveau de l'envergure des audits, seuls les réseaux des cabinets

d'audit peuvent déterminer si les honoraires en audit avaient subi une croissance ou une décroissance depuis 1989. En général, l'envergure de l'audit est fonction de la complexité du client et de ses risques.

Il existe peu de données sur les changements en matière d'honoraires. En sus, ces études quand elles existent ont tenté par divers moyens de mesure ou d'approcher les honoraires en audit. Deux études académiques récentes peuvent être largement citées à ce titre. Une étude fut basée sur les honoraires servis à un échantillon de compagnies (l'étude de Menon et Williams). Une deuxième étude utilisa une mesure de remplacement pour mesurer l'honoraire d'audit (l'étude d'Ivancevich et Zardkoohi).

Pour la période succédant aux fusions des années 1980, ces deux études ont montré que les honoraires d'audit ont diminué au cours des années 1990. En utilisant les revenus d'audit par cabinet divisé par la valeur monétaire des actifs audités comme substitut aux honoraires d'audit, Ivancevich et Zardkoohi constatèrent que les « honoraires » ont chuté aussi bien pour les entreprises fusionnées (Ernst & Young et Deloitte & Touche) que pour les cabinets Big 6 restant sur la période entre 1989 et 1996.

4.2. Consultation des interviewés et analyse de ses discours.

Pour répondre à notre problématique, nous avons consulté et interviewé quatre Directeurs Administratifs et financiers. L'objectif est d'essayer de répondre à différentes questions mentionnées dans notre guide d'entretien, et de savoir les avis de ses directeurs sur l'état actuel et les spécificités du marché national. À cet effet, ces entretiens nous ont aidés pour comprendre les variables déterminantes le choix des big 4. Nous allons présenter les réponses d'un seul entretien.

L'entretien a été établi avec le Directeur Administratif et Financier. Ce dernier a une expérience qui dépasse Vingt ans. Voici l'analyse du discours établi avec l'interviewé :

En premier lieu et comme il a mentionné DeAngelo (1989) et Bernard (2018) la taille du cabinet d'audit influence la qualité d'audit. Or, notre interviewé considère que la taille du cabinet n'a pas un impact sur la qualité d'audit comme il a confirmé Sawan & Alsaqqa, (2013) dans le contexte chinois. On peut expliquer cette différence par rapport à la majorité des auteurs cités dans la nature de l'activité de l'entreprise interviewée qui ne nécessite pas des connaissances approfondies en termes d'audit tel que le secteur banque-assurance généralement audité par les big 4 en raison de sa complexité qui nécessite des moyens humains dont seuls les grands cabinets en disposent.

En deuxième lieu, l'interviewé considère les comportements non éthiques et la réalisation des missions d'audit hors normes comme des comportements déductifs de la qualité, et que ce dernier est très fréquent dans les cabinets d'audit. Or, Herrbach (2000) explique dans ses travaux qu'avec la charge de travail importante dans des conditions budgétaires strictes, les collaborateurs peuvent être tentés d'avoir des comportements de réduction de qualité de l'audit susceptibles de mettre en risque la certification produite par leur cabinet ou d'altérer son image.

L'interviewé nous a montré que les comportements non-professionnels résident dans le non-respect des exigences du secret professionnel. Pour cela, les comportements non professionnels des auditeurs peuvent remettre en cause une certification. Selon Groveman (1995), les comportements déductifs de la qualité en audit, dont le genre et l'incidence sont multiples, sont à même de mettre en menace la qualité des contrôles effectués par les cabinets d'audit.

Finalement, en ce qui concerne la confiance accordée aux big 4, cette dernière vise à réunir des avis sur l'état actuel de l'audit professionnel (dominé par les Big 4), ainsi que sur la confiance du marché (larges compagnies et firmes et firmes publiques ou encore administrations) et sur la qualité produite par la signature internationale dans un contexte d'effritement de celle-ci. L'interviewé a mis l'accent sur le degré de confiance aux big 4 qui a diminué, malgré cela les big 4 sont les plus choisis en audit comme en conseil et les moyens

dont dispose le cabinet d'audit pour le rehaussement de cette confiance sont les compétences (recrutement et formation, socialisation...) ; les méthodes et les procédures ; la fidélisation de la clientèle et taille du marché ; l'investissement en taille ; le commercial et publicité institutionnelle. Nous pouvons expliquer cette confiance aux techniques utilisés par les big 4 notamment les logiciels ou progiciels qui occupent une place de choix dans les indicateurs de mesure de confiance.

5. Conclusion :

Dans cet article, nous essayons de comprendre et d'exposer les déterminants du choix des auditeurs externes (big 4). Nous avons étudié les facteurs qui ont conduit les sociétés cotées en bourse de Casablanca à choisir les Big 4. De plus, dans les 35 observations, les résultats de l'évaluation logistique exposent que l'implication et la qualité de l'audit ont une influence considérable sur la demande d'amélioration de la qualité de l'audit.

En ce qui concerne la mesure interactive, malgré que les parties prenantes de l'audit estiment que certains vecteurs sont plus influents que d'autres en fonction de leurs attentes de l'audit, de leurs rôles et intérêts, et de leurs niveaux directs ou indirects, aucun des vecteurs ne peut être affecté. Ils ont une influence dominante dans l'évaluation de la qualité de l'audit.

La variété des flux de recherche, des méthodes de mesure, des visions et des opinions liées à la qualité de l'audit et les déterminants du choix des auditeurs externes prouve sa complexité. Certains chercheurs expriment l'importance de connaître et concevoir les déterminants du choix des auditeurs externes et de la qualité de l'audit. Grâce à notre revue de la littérature, nous avons constaté que les déterminants du choix des auditeurs externes sont principalement déterminés par deux dimensions : les caractéristiques des auditeurs, que ce soit au niveau individuel, au niveau de l'équipe ou au niveau du cabinet et les caractéristiques de la mission d'audit. Chaque dimension a un ensemble de facteurs qui peuvent avoir un impact positif ou négatif sur les déterminants du choix des big 4.

D'après cet article, nous avons expliqué la forte demande des Big 4 au Maroc. En effet, les Big 4 sont appelés d'une façon répétitive par les sociétés cotées en bourse.

Chaque travail à des contraintes. Pour cela, notre article nous permet de recueillir des réponses à notre problématique et de développer un outil en harmonie avec les dernières évolutions de la littérature empirique menée en audit.

Références :

- (1) Angot, H. et al., (2004), *Audit comptable Audit informatique*, édition de boeck, Paris.
- (2) Aouina, M., Moussamir, A. (2019), Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière, *Revue du contrôle, comptabilité et de l'audit*, p. 513 à 525.
- (3) Barbu, E., Mallet, B., Thealet, S. (2010), La crise économique et financière impacte-t-elle la mission d'audit légal et de certification des comptes ?.
- (4) Boccon-Gibod, S. et Vilmint, E. (2013), *La boîte à outils de l'auditeur financier*, DUNOD, Paris.
- (5) Broye, G. (2001), Choix des cabinets d'audit et évaluation des titres introduits au second marché, *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit*.
- (6) Burlaud, A. et al. (2008), *Comptabilité et audit*, Edition sup' Foucher, Paris.
- (7) Causse, G., Viet Ha Tran Vu, (2012), les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal– le point de vue des auditeurs, *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, p. 97 à 143.
- (8) Cerruti, F., Richard, C. (2008), *Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France.
- (9) Chemangui, M. (2005), la problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception, *Comptabilité et Connaissances*, France.
- (10) Chemingui, M., Pigé, B. (2011), La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés, *halshs*.
- (11) DeAngelo, L. (1981), Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, p. 183 à 199.
- (12) DeFond, M. L., Francis, J. R. (2005), Audit research after Sarbanes-Oxley., *Auditing*, p. 5 à 30.
- (13) Diyer, Y. (2016), " Contribution des systèmes d'information à la transparence de l'information financière : cas des entreprises cotées à la bourse des valeurs de Casablanca. ", Université Mohammed 1.
- (14) Feghali, K. (2015), *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier*, L'Harmattan, Paris, p. 108 à 115.
- (15) Fogarty, T., Radcliffe, V., Campbell, D. (2006), Accountancy before the fall: The AICPA vision project and the related professional enterprises. *Accounting, Organization and Society*, p. 1 à 25.
- (16) Francis, J. R. A. (2011), framework for understanding and researching audit quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30, p. 125 à 132.
- (17) Francis, J. (2004), What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 34, p. 345 à 368.
- (18) Francis, J., M. Yu. (2010), Office size of Big 4 auditors and client restatements. Working paper, University of Missouri and Washington State University.
- (19) Francis, J., Michas, P., Seavey. S. (2011), Big 4 audit market concentration and client earnings quality around the world. Working paper, University of Missouri.
- (20) Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., Fine-Falcy, S. (2012), les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière, *Revue CCA*, p. 33 à 72.
- (21) Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2007), Determinants of audit fees for French quoted firms, *Managerial Auditing Journal*, 22(2): 139-160.

- (22) Haïly, I. (2019), La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain, *European Scientific Journal*, p. 225.
- (23) Herrbach, O. (2001), Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10 (4): 787–802.
- (24) I.F.A.C et PriceWaterhouseCoopers, (2007), Le management des risques de l'entreprise, Edition EYROLLES.
- (25) 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*.
- (26) Lacolare, V. (2010), *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée*, Edition AFNOR.
- (27) Lahyani, M. (2007), *L'audit pour tous*, Edition AL MADARISS, Casablanca, p. 169.
- (28) Lambarki, A. (2010), *La pratique du commissariat aux comptes*, Casablanca.
- (29) Manita. R. (2008), la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, *Cairn*, p.191 à 210.
- (30) Manita. R., Chémingui, M. (2007), *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : étude critique*.
- (31) Marion, A. (2012), *Diagnostic de la performance de l'entreprise*, Dunod, Paris, p. 135-136.
- (32) Marmousez, S. (2012), les determinants du choix de la composition du college de commissaires aux comptes, *Revue des Sciences de Gestion*, p. 121 à 151.
- (33) Moutahaddib, A. (2017), Les déterminants de la qualité des missions d'audit au Maroc, *Revue Africaine de Management*, p. 70 à 83.
- (34) Pigé, B. (2011), *Qualité de l'audit*, Edition de boeck, Bruxelles, p. 10 à 19.
- (35) Pigé, B. (2009), *Audit et contrôle interne*, Editions EMS, p. 206 à 218.
- (36) Piot, C. (2008), les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France, *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit*.
- (37) Prat Dit Hauret, C. (2003), L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité Contrôle Audit*, p. 31-58.
- (38) Raffegeau, J. et al., (1979), *Audit et Contrôle des comptes*, Edition publi-union.
- (39) Schick, P. (2007), *Mémento d'audit interne*, Dunod, Paris, p. 52.
- (40) Thinggaard, F. Kiertzner, L. (2008), Determinants of audit fees: Evidence from a small capital market with a joint audit requirement, *International Journal of Auditing* 12(2): 141-158.