

## La pression budget-temps en audit légal -

### Cause et conséquence

### Time budget pressure in statutory audit

### Cause and consequence

Dina Boubezari <sup>1(\*)</sup>, Pr. Abdelkrim Mokrani <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ecole Supérieure de Commerce Koléa (Algérie), etd\_boubezari@esc-alger.dz

<sup>2</sup> Ecole Supérieure de Commerce Koléa (Algérie), mokraniabdelkrim@yahoo.fr

Soumis, le : 24/04/2021

Révisé, le : 10/10/2021

Publié, le : 22/01/2022

#### Résumé :

Lorsque c'est la crédibilité de la certification de l'audit légal qui risque d'être remise en cause, toute étude menée dans ce sens est d'une importance cruciale. L'objectif de cette étude est d'examiner l'effet de la pression sur les honoraires sur la pression budget-temps. Elle examine également l'effet de la pression budget-temps sur les comportements de réduction de qualité de l'audit. La population étudiée est constituée de commissaires aux comptes et de collaborateurs dans des missions d'audit légal opérant dans des cabinets nationaux en Algérie. Les données sont collectées par le biais d'un questionnaire et analysées en appliquant la méthode Partial Least Square-Structural Equation Modeling par moyen du logiciel SmartPLS 3. Les résultats révèlent l'existence d'une relation positive et significative entre la pression sur les honoraires et la pression budget-temps. Cette dernière est à son tour liée positivement et significativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit. Ces comportements risquent d'altérer la qualité de la certification délivrée.

**Mots-clés :** Audit légal, qualité de l'audit légal, pression sur les honoraires, pression budget-temps, comportement de réduction de qualité de l'audit.

#### ملخص:

عندما تكون مصداقية شهادة التدقيق القانوني موضع شك، فإن أي دراسة يتم إجراؤها في هذا الاتجاه تعتبر ذات أهمية حاسمة. تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر الضغط على اتعاب عملية المراجعة على ضغط وقت المراجعة. كما تهدف إلى تحليل أثر ضغط وقت المراجعة على سلوكيات تقليل جودة المراجعة. يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والموظفين المشاركين في بعثات التدقيق القانوني العاملين في المكاتب الوطنية في الجزائر. تم جمع البيانات باستعمال طريقة الاستبيان وتحليلها من خلال تطبيق طريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية باستخدام برنامج SmartPLS 3. تكشف النتائج عن علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الضغط على اتعاب عملية المراجعة وضغط وقت المراجعة. ترتبط هذه الأخيرة بدورها بشكل إيجابي ذي دلالة إحصائية بسلوكيات تقليل جودة المراجعة. تخاطر هذه السلوكيات بتخفيض جودة الشهادة الصادرة.

**الكلمات المفتاحية:** مراجعة قانونية، جودة المراجعة القانونية، الضغط على اتعاب عملية المراجعة، ضغط وقت المراجعة، سلوكيات تقليل جودة المراجعة.

**JEL code:** M42, G48.

(\*) Auteur correspondant.

## 1. Introduction

La qualité de la certification délivrée par les cabinets d'audit légal a mis en mouvement beaucoup de plumes de la part de la communauté des professionnels et des chercheurs en la matière sans arriver à concevoir des fondements théoriques consensuels. Le débat sur sa définition et sur son évaluation est, jusqu'à l'heure actuelle, encore ouvert. Bien que les efforts de recherche n'ont pas abouti à mettre en place une métrique consensuelle de la qualité des audits effectués (Chemangui et Pigé, 2004 ; Chemangui, 2005 ; Manita et Chemangui, 2007 ; Manita, 2008 ; Manita, 2009 ; Sulaiman, 2011 ; Chihi, 2014), ils ont réussi à mettre à disposition des auditeurs une liste des attributs clés que si les auditeurs les prennent en considération, ils contribueront à garantir un niveau plus ou moins élevé de cette qualité. Parmi différents attributs, la littérature académique et professionnelle aborde la notion de « temps » (Otley et Pierce, 1996 ; Kelley, Margheim et Pattison, 1999 ; Coram, Ng et Woodliff, 2003 ; McNamara et Liyanararchchi, 2008 ; Yuen, Law, Lu et Guan, 2013 ; Svanstrom, 2016 ; Goal, Ghozali et Fuad, 2017 ; International Auditing and Assurance Standard Board, 2018).

L'ensemble des auditeurs impliqués dans la mission doit avoir suffisamment de temps pour pouvoir collecter suffisamment d'éléments probants pour que le commissaire aux comptes, signataire du rapport d'audit, puisse élaborer un jugement pertinent sur la fiabilité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers faisant l'objet du contrôle légal (IAASB, 2018). D'une année à l'autre, les auditeurs témoignent à travers les études de recherche réalisées dans cette thématique qu'ils travaillent sous pression budget-temps. En d'autres mots, les auditeurs déclarent le nombre d'heures programmé pour les missions d'audit insuffisant au regard de la quantité de travail devant être accomplie. Ils expliquent également que, d'une année à l'autre, ces budgets-temps deviennent de plus en plus restreints (Otley et Pierce, 1996 ; McNamara et Liyanararchchi, 2008 ; Svanstrom, 2016). Plusieurs études antérieures sur la pression budget-temps ont tenté d'identifier les antécédents à cette pression ainsi que ses conséquences sur la performance des auditeurs. De même, ce travail de recherche s'inscrit dans cette perspective.

Il est généralement admis que la pression sur les honoraires d'audit est l'une des déterminants de la pression budget-temps. En effet, la pression sur les honoraires (revenus) influe sur la préparation des budgets-temps (coûts). Une baisse des honoraires implique une baisse du temps consacré à l'audit donnant lieu à une pression budget-temps (Otley et Pierce, 1996, McNamara et Liyanararchchi, 2008 ; Suhayati, 2012). Lorsque les auditeurs sont tenus de réaliser leurs travaux de contrôle en moins de temps, ils peuvent s'engager dans des comportements de réduction de qualité de l'audit. En d'autres termes, par faute de temps, les auditeurs peuvent ignorer certaines procédures (Goal et al., 2017) ce qui peut mener à délivrer une certification fautive voire invalide (Coram et al., 2003).

Sur la base des constats développés, ce travail de recherche ambitionne d'étendre les efforts de recherche antérieurs en essayant de répondre à la problématique suivante : « **quel est l'impact de la pression sur les honoraires sur la pression budget-temps et l'impact de cette dernière sur les comportements de réduction de qualité de l'audit ?** ». Cette problématique de recherche a été conçue sur la base des faits suivants :

- Puisque c'est la qualité de certification qui peut être remise en péril, le sujet est donc d'une importance cruciale et mérite des recherches de plus en plus approfondies ;

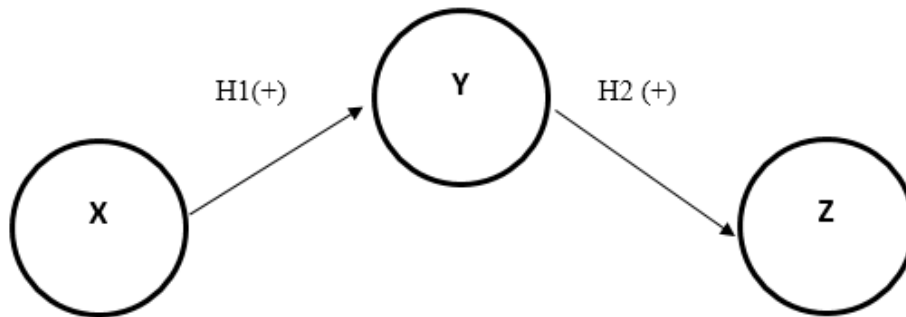
- La particularité du contexte algérien dans lequel opèrent les cabinets d'audit, qui est en principe concurrentiel, donne lieu à des possibilités de pression sur les honoraires, de pression budget-temps et de comportements réducteurs de qualité de l'audit ;
- L'absence des études de recherche publiées dans cette thématique dans le contexte algérien indiquant l'effet de la pression sur les honoraires d'audit sur la pression budget-temps et l'impact la pression budget-temps sur les comportements réducteurs de qualité de l'audit.

Afin d'apporter des éléments de réponse aux questionnements établis, ce papier est organisé comme suit. Le second point est consacré à l'examen des études pertinentes en relation avec la thématique et à la présentation des hypothèses de recherche découlant. Le troisième point décrit la méthodologie de recherche adoptée, tandis que le quatrième point présente les résultats des analyses menés pour terminer avec une conclusion.

## 2. Revue de littérature et hypothèses de recherche

Le modèle théorique développé se présente comme suit, chaque relation dans le modèle représente une hypothèse (H) qu'on tient à discuter ultérieurement.

**Figure N°1.** Modèle théorique des relations entre la pression sur les honoraires (X), la pression budget-temps (Y) et les comportements de réduction de qualité (Z).



Source : Etabli par les auteurs sur la base des études de recherche antérieures

### 2.1 Pression budget-temps

La pression budget-temps est une notion qui a attiré l'attention de plusieurs chercheurs dans le domaine de l'audit légal. Ce vocable signifie que le temps alloué à la mission ne permet pas de couvrir ou d'exécuter la totalité des procédures nécessaires (Khodamoradi et Hajiha, 2016 ; Umar, Sitorus, Surya, Shauki et Diyanti, 2017). Cette pression n'est pas sans antécédent. La pression sur les honoraires est l'une de ses variables déterminantes (Otley et Pierce, 1996 ; McNamara et Liyanararchi, 2008 ; Suhayati, 2012).

### 2.2 La pression sur les honoraires : un antécédent à la pression budget-temps

Certaines dispositions, de la loi 10-01, promulguée le 29 Juin 2010 et portant sur les conditions et les modalités d'exercice des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé - font l'objet d'incompatibilité. Lorsque l'article 70 prévoit qu'il est illicite pour les commissaires aux comptes de « rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou d'autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public », c'est pour ne pas donner lieu à une concurrence déloyale entre les commissaires aux comptes soumissionnaires et maintenir leur indépendance de tout conflit d'intérêt (Zaatri, 2016). Cependant, l'article 26 vient en opposition avec ce qui a été évoqué dans l'article 70 et stipule que « le commissaire aux comptes est désigné ..., sur la base d'un cahier des

charges ». Zaatri (2016) explique que la notion du cahier des charges ouvre un jeu de compétition entre les commissaires aux comptes supposés être des confrères.

Etant des professionnels agréés, qualifiés et spécialisés dans le domaine du commissariat aux comptes, leurs compétences techniques ne peuvent être évaluées que par des organes habilités. Etant donné que l'ouverture et l'évaluation des offres se fait par des personnes qui ne sont ni qualifiées ni spécialisées dans ce domaine, ceci rajoute plus de soucis quant à l'utilité du cahier des charges (Zaatri, 2016). Les clients optent généralement pour l'offre financière la moins-disant, ce qui ne fait qu'augmenter la pression sur les honoraires offerts par les commissaires aux comptes soumissionnaires (Fela, 2019).

Il est généralement admis que la concurrence sur le marché de l'audit légal influence à la baisse les tarifs des services de certification des comptes (Maher, Tiessen, Colsen et Broma, 1992 ; Hay, Kechel et Wong, 2006 ; Suhayati, 2012 ; Suyanto, 2014). Le commissaire aux comptes subit les effets de la pression des clients sur le montant des honoraires d'audit. Ces clients essayent de réduire au maximum le montant des honoraires sans tenir compte ni du niveau de l'inflation ni de la complexité des missions (McNamara et Liyanararchchi, 2008). Face à ces contraintes, le commissaire aux comptes fait appel à certaines pratiques que la littérature publiée dans les revues de comptabilité et de l'audit appelle le *lowballing* des honoraires d'audit. En effet, pour réussir à attirer un nouveau client, le commissaire aux comptes soumissionnaire propose une offre financière dont le prix, par rapport à la valeur de l'offre technique, est faible (Pong et Whittington, 1994 ; Hua, Liu, Sun et Yu, 2016 ; Ben Slimane, 2016). Grâce à ce prix compétitif, le commissaire aux comptes réussit à conclure un nouveau mandat et, donc, assurer des revenus dans les prochaines années (Ben Slimane, 2016). Il a été approuvé que, même après l'obtention du mandat, il arrive qu'il accorde au client plus de réductions dans les honoraires d'audit (Hua et al., 2016).

Le cabinet d'audit est confronté à deux logiques totalement contradictoires voire conflictuelles notamment la logique commerciale et la logique professionnelle ou ce que certains auteurs appellent le conflit coût-qualité. Si le cabinet d'audit doit fournir un audit de grande qualité ce qui peut nécessiter qu'il consacre plus de temps et donc de coûts (le service fourni est en principe de main d'œuvre) à l'exécution de la mission d'audit, il doit entre-temps veiller à contrôler ces coûts afin d'assurer sa rentabilité et donc sa viabilité dans un environnement hautement concurrentiel (Pierce et Sweeney, 2004 ; Pierce et Sweeney, 2005 ; Suyanto, 2014 ; Sweeney, Breda et Pierce, 2015). Le cabinet d'audit s'appuie sur le montant des honoraires pour fixer la durée des examens qu'il faut mener (Shapeero, Koh et Killough, 2003 ; Goal et al., 2017). Les honoraires d'audit constituent pour la firme d'audit des revenus et une baisse de ces derniers implique une baisse des coûts (temps) consacrés à l'audit (Suhayati, 2012).

La réduction des honoraires d'audit est souvent traduite sous forme d'une limitation en ressources temporelles ou les auditeurs se retrouvent sous pression de devoir exécuter leurs tâches en moins de temps tout en maintenant une haute qualité de ces tâches (Suhayati, 2012). Les résultats de l'étude de Cook et Kelley (1991) révèlent que la pression sur les honoraires engendre une pression budget-temps (McNamara et Liyanararchchi, 2008). Les études de Otley et Pierce (1996) et McNamara et Liyanararchchi (2008) révèlent que plus la pression sur les honoraires est forte, plus les budgets-temps alloués sont restreints voire inatteignables. En étendant davantage ces résultats de recherche, nous formulons l'hypothèse de recherche suivante :

**H1 : « Au fur et à mesure que la pression sur les honoraires d'audit augmente, la pression des budgets-temps augmentera ».**

La pression budget-temps ressentie lors de l'exécution des missions d'audit n'est pas sans conséquences sur la performance des auditeurs. Il est généralement admis que, en réaction aux contraintes temporelles, les auditeurs s'engagent dans des comportements de réduction de qualité de l'audit (Svanstrom, 2016 ; Broberg, Tagesson, Argento, Gyllengahm et Martensson, 2016).

### 2.3 Les comportements de réduction de qualité : une conséquence de la pression budget-temps

Si une firme d'audit souhaite maîtriser ses coûts d'une manière efficace, elle procède à une maîtrise du nombre d'heure prescrit pour les missions d'audit (Espinosa-Pike et Barrainkua, 2016). Toutefois, les budgets-temps étroits génèrent des comportements de réduction de qualité de l'audit. Plusieurs études antérieures confirment ce constat (Otley et Pierce, 1996; Kelley et al., 1999; Coram et al., 2003; Svanstrom, 2016; Broberg et al., 2016; Sari, Tenriwaru et Mokodangan, 2016; Goal et al., 2017; Balasingam, Arumugam et Sanatova, 2019). En effet, lorsque l'auditeur dispose d'un budget-temps restreint par rapport au budget-temps nécessaire pour la mission, il effectue « une mauvaise exécution des procédures d'audit qui réduit le niveau de preuve accumulé pour l'audit, soit par le fait que les preuves relevées ne sont pas fiables, voire fausses, soit parce qu'elles sont insuffisantes quantitativement et qualitativement » (Herrbach, 2000, p. 183). En d'autres termes, par faute de temps, l'auditeur se retrouve en difficulté d'appliquer toutes les procédures nécessaires à la vérification. Ceci peut fragiliser le processus de collecte des éléments probants et, par conséquent, renforcer les risques d'exprimer une opinion erronée (Coram et al., 2003).

La littérature publiée depuis plusieurs années sur les comportements de réduction de qualité expose une typologie de ces derniers. Diverses catégories de comportements sont dégagées, notamment (Herrbach, 2000, p. 184 ; Coram, Glavovic, Ng et Woodliff, 2008, p. 147-148 ; Suyanto, 2014, p. 72) :

- « Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale » ;
- « Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission » ;
- « Ne pas approfondir l'examen d'un point technique » ;
- « Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client » ;
- « Dépendre plus des travaux du client » ;
- « Effectuer des révisions superficielles des documents des clients » ;
- « Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon » ;
- « Réduire la taille de l'échantillon spécifique au programme de l'audit » ;
- « Remplacer des éléments compliqués par d'autres plus simples dans un échantillon » ;
- Ne pas accomplir toutes les procédures de l'audit (Ne pas approfondir l'examen de l'aspect qualitatif des anomalies significatives) ;
- « Frauder » (Arrêter prématurément la mission sans avoir achevé tout le travail requis).

En s'appuyant sur les conclusions des études antérieures qui montrent que plus la pression budget-temps est importante, plus les auditeurs sont enclins de s'engager dans des dysfonctionnements susceptibles de mettre en péril la qualité de la certification des comptes délivrée, nous émettons l'hypothèse suivante :

**H2 : « Au fur et à mesure que la pression budget-temps augmente, les auditeurs s'engageront dans des comportements de réduction de qualité de l'audit ».**

### 3. Méthodologie de l'étude

En vue de tester les hypothèses de recherche antérieurement développées, la partie théorique est suivie par une partie empirique. La méthodologie adoptée est décrite dans les points qui suivent.

#### 3.1 Sélection de l'échantillon et collecte des données

La population étudiée est constituée de commissaires aux comptes et de collaborateurs dans les missions d'audit légal opérant dans des cabinets nationaux en Algérie.

Notre étude se base sur une enquête de terrain utilisant un questionnaire assurant la collecte des données. Ce dernier a été élaboré en s'appuyant sur une revue de la littérature des études en relation avec notre thématique de recherche. Avant sa mise en distribution, il a été soumis à un pré-test auprès de cinq professionnels (quatre commissaires aux comptes et un expert-comptable) et deux chercheurs (un en statistiques et un en comptabilité et audit) permettant la correction et l'amélioration des énoncés.

Pour des raisons d'accessibilité aux personnes ciblées (d'un côté, la liste des commissaires aux comptes inscrits aux tableaux de la chambre nationale des commissaires aux comptes ne présente pas les adresses email de quelques professionnels et de l'autre côté, nous ne disposons pas d'une base de donnée permettant de communiquer le questionnaire aux auditeurs collaborateurs), une méthode d'échantillonnage de convenance a été appliquée. 995 questionnaires ont été envoyés par mail, 175 questionnaires ont été envoyés via des messages personnalisés sur les comptes professionnels LinkedIn et 40 questionnaires ont été remis de main en main. Finalement, 107 réponses ont été obtenues dont 100 exploitables.

Les caractéristiques sociodémographiques des répondants sont présentées comme suit :

**Table N°1.** Caractéristiques sociodémographiques des répondants

	Description	Nombre	Pourcentage
Age	En nombre d'années	25-75	100%
Genre	Homme	75	75%
	Femme	25	25%
Expérience	En nombre d'années	1-40	100%
Formation académique	Secondaire	0	0%
	baccalauréat	0	0%
	Université	100	100%
Formation professionnelle	Auditeur	27	27%
	Commissaire aux comptes	56	56%
	Expert-comptable	17	17%
Position	Propriétaire du cabinet	68	68%
	Employé	32	32%

**Source :** Elaboré sur la base des résultats du questionnaire

#### 3.2 Variables de recherche et instruments de mesure

Le modèle d'équations structurelles développé est constitué de trois variables latentes. Chaque variable latente est mesurée par des variables manifestes et chaque variable manifeste est mesurée par une échelle de Likert.

##### 3.2.1 Instruments de mesure de la variable « pression sur les honoraires »

Quatre instruments sont utilisés pour mesurer la pression sur les honoraires en tant que variable latente exogène. Ils ont été élaborés par les auteurs. Pour chacune des dimensions, une

échelle de mesure à cinq points a été utilisée ou le 1 correspond à « pas du tout d'accord » et le 5 à « tout à fait d'accord ».

**Table N°2.** Items mesurant la pression sur les honoraires

Mesures	Codes
Le cabinet d'audit doit revoir à la baisse le montant des honoraires pour pouvoir attirer de nouveaux clients	X2
Le cabinet d'audit doit revoir à la baisse le montant des honoraires même après obtention du mandat pour pouvoir fidéliser ses clients	X3
Le cabinet d'audit reçoit des clients qui sont à la recherche continue de services d'audit légal moins chers que possible	X5
Le cabinet d'audit répond aux négociations des clients par une réduction des honoraires	X6

**Source :** Elaboré par les auteurs

**3.2.2 Instruments de mesure de la variable « pression budget-temps »**

Les items permettant de mesurer la pression budget-temps en tant que variable latente endogène sont en nombre de trois. Les deux premiers ont été élaborés par les auteurs. Pour chacun des items, une échelle de mesure à cinq points a été utilisée ou le 1 correspond à « pas du tout d'accord » et le 5 correspond à « tout à fait d'accord ». Le troisième item a été adopté de l'étude de Umar et al. (2017). Une échelle de mesure à cinq points a été utilisée ou le 1 correspond à « jamais » et le 5 correspond à « très souvent ».

**Table N°3.** Items mesurant la pression budget-temps

Mesures	Codes
Les réductions dans les honoraires sont communiquées à l'auditeur sous forme de réductions dans les budgets-temps alloués aux missions	Y3
L'auditeur perçoit des budgets-temps tellement serrés qu'il ne peut mettre en place ou accomplir certaines procédures d'audit	Y5
A quelle fréquence l'auditeur perçoit des budgets-temps insuffisants pour mettre en place ou accomplir certaines procédures	Y4

**Source :** Elaboré par les auteurs sur la base des études antérieures

**3.2.3 Instruments de mesure de la variable « comportements de réduction de qualité »**

Le comportement de réduction de qualité en tant que variable latente endogène a été mesuré par le biais de sept items adoptés des études de Herrbach (2000), de Coram et al. (2008), de Suyanto (2014) et de Gaddour (2016). Pour cela, une échelle de mesure à cinq points a été utilisée ou le 1 correspond à « jamais » et le 5 correspond à « très souvent ».

**Table N°4.** Items mesurant le comportement de réduction de qualité

Mesures	Codes
Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale (ne travailler que sur les éléments qui paraissent à l'auditeur significatifs)	Z1
Ne pas approfondir l'examen d'un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission	Z2
Ne pas approfondir l'examen d'un point technique	Z3
Dépendre plus des travaux des clients	Z5
Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon	Z7
Réduire la taille de l'échantillon spécifique au programme d'audit	Z8
Remplacer des éléments compliqués par d'autres plus simples dans un échantillon	Z9

Source : Elaboré par les auteurs sur la base des études antérieures

#### 4. Présentation, discussion et analyse des résultats

Le traitement des données collectées s'est basé sur la modélisation par les équations structurelles (SEM) selon l'approche Partial Least Squares (PLS) tout en utilisant le logiciel SmartPLS 3. Cette approche implique que l'analyse se fait en deux étapes. La première est l'évaluation du modèle de mesure et la seconde est l'évaluation du modèle structurel (Hair, Risher, Sarstedt et Ringle, 2019).

##### 4.1 Test de normalité

Préalablement à l'évaluation du modèle de mesure, nous avons vérifié si les données s'approchent de la distribution normale. Nous précisons que la méthode PLS-SEM n'exige pas une distribution normale des données mais favorise une distribution qui s'approche de la normalité pour ne pas biaiser la signification des paramètres calculés (Hair, Hult, Ringle et Sastedt, 2017). Des valeurs du coefficient d'aplatissement (kurtosis) et du coefficient d'asymétrie (skewness) comprises entre -1 et 1 témoignent d'une distribution normale des données. Par conséquent, des valeurs proches de -1 et 1 indique des données proches de la normalité (Hair et al., 2017).

La table N°5 présente des valeurs du coefficient d'aplatissement comprises entre -1.487 et 0.497 et des valeurs du coefficient d'asymétrie comprises entre -0.772 et 1.164 ce qui permet de conclure que les données s'approchent de la normalité.

**Table N°5.** Coefficients d'aplatissement et d'asymétrie

Items	Coefficient d'aplatissement	Coefficient d'asymétrie
X2	-1.428	-0.160
X3	<b>-1.487</b>	-0.053
X5	-0.556	<b>-0.772</b>
X6	-1.161	-0.437
Y3	-0.734	0.667
Y4	-0.763	0.487
Y5	-0.409	0.808
Z1	-0.956	0.294
Z2	<b>0.497</b>	<b>1.164</b>
Z3	0.254	1.118
Z5	-0.245	0.868
Z7	-0.106	1.064
Z8	-0.903	0.531
Z9	-0.275	0.954

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

A la lumière de ces conclusions, nous pouvons entamer l'analyse du modèle de mesure.

#### 4.2 Analyse du modèle de mesure

Les critères d'évaluation devant être pris en considération lors de l'évaluation du modèle de mesure sont la fiabilité (cohérence interne), la validité convergente et la validité discriminante des construits (Hair et al. 2019).

##### 4.2.1 Fiabilité et validité convergente

En tant qu'indicateurs de fiabilité des items, les charges externes des items sur leurs construits doivent avoir des valeurs supérieures à 0.708. Dans les recherches en sciences sociales,



des valeurs inférieures sont retenues (Hair et al., 2017). Dans la présente étude, nous retenons des valeurs supérieures à 0.5. Le premier modèle n'a pas été fiable ni valide. La suppression des items avec des valeurs inférieures à 0.5 a permis d'améliorer la fiabilité et la validité convergente des construits.

Le test de fiabilité utilise également l'indicateur « fiabilité composite » pour les construits. Il doit avoir des valeurs comprises entre 0.7 et 0.9. Selon les résultats apparus dans la table N°6, la cohérence interne des construits est établie.

Le test de validité convergente utilise l'indicateur « Average Variance Extracted » (AVE) avec des valeurs devant être supérieures à 0.5. D'après les résultats de la table N°6, toutes les valeurs sont au-dessus du seuil minimum ce qui permet de déclarer la validité convergente des construits vérifiée.

**Table N°6.** Fiabilité et validité convergente des construits

<b>Construits</b>	<b>Items</b>	<b>Charges externes</b>	<b>Fiabilité Composite</b>	<b>AVE</b>
Pression sur les honoraires (X)	X2	0.869	0.880	0.650
	X3	0.884		
	X5	0.652		
	X6	0.799		
Pression budget-temps (Y)	Y3	0.897	0.850	0.661
	Y4	0.599		
	Y5	0.905		
Comportement de réduction de qualité (Z)	Z1	0.559	0.899	0.563
	Z2	0.791		
	Z3	0.812		
	Z5	0.733		
	Z7	0.840		
	Z8	0.747		
	Z9	0.738		

**Source :** Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

#### 4.2.2 Validité discriminante

Le test de validité discriminante utilise le ratio heterotrait-monotrait (HTMT) avec des valeurs devant être inférieures à 0.85. D'après les résultats présentés dans la table N°7, la validité discriminante est vérifiée.

**Table N°7.** Validité discriminante des construits

	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>Z</b>
<b>X</b>			
<b>Y</b>	0.719		
<b>Z</b>	0.256	0.631	

**Source :** Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Etant donné que la cohérence interne, la validité convergente et la validité discriminante se révèlent satisfaisantes, nous passons à l'évaluation du modèle structurel.

#### 4.3 Evaluation du modèle structurel

Pour évaluer le modèle structurel, un ensemble de critères doit être pris en considération notamment le coefficient de détermination  $R^2$ , la pertinence prédictive  $Q^2$ , le pouvoir prédictif du modèle et la signification et la pertinence des coefficients des chemins (Hair et al., 2019).

#### 4.3.1 Coefficient de détermination $R^2$

Le coefficient de détermination  $R^2$  indique le pouvoir explicatif du modèle structurel. Plus précisément, il évalue la variance expliquée dans les variables latentes endogènes. Sa valeur varie de 0 à 1. Plus cette valeur s'approche de 1, plus la variance expliquée dans les construits endogène est importante témoignant d'un pouvoir explicatif important. D'une manière générale, des valeurs de  $R^2$  égales à 0.25, 0.50, 0.75 reflètent respectivement un pouvoir explicatif faible, modérée ou substantiel mais l'explication de ce coefficient est généralement fonction du modèle et du domaine de recherche (Hair et al., 2017).

Comme on peut le voir à travers la table N°8, la variable X (pression sur les honoraires) explique 33.4% de la variance de la variable Y (pression budget-temps). Cette dernière explique à son tour 23.6% de la variance de Z (comportement de réduction de qualité de l'audit). Si on se base sur les seuils fixés par Hair et al., (2017), ces valeurs sont faibles. Mais si on se réfère aux études en rapport avec le domaine de l'audit, des valeurs  $R^2$  plus ou moins proches aux valeurs de la présente étude sont obtenues. Dans ce sens, Paino (2016) obtient des valeurs égales à 0.28 et à 0.43 et Goal et al. (2017) obtiennent des valeurs égales à 0.063 et à 0.21.

**Table N°8.** Coefficients de détermination  $R^2$

Variables	$R^2$	$R^2$ ajusté	Résultat
Y	0.334	0.328	Faible
Z	0.236	0.228	Faible

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

#### 4.3.2 Pertinence prédictive $Q^2$

En appliquant la procédure « blindfolding », nous pouvons tester la pertinence prédictive du modèle de l'étude. Pour que les construits exogènes soit capables de prédire les construits endogènes, nous devons obtenir des valeurs  $Q^2$  supérieures à zéro.

Comme le montre la table N°9, les valeurs  $Q^2$  des deux construits endogènes sont supérieures à zéro à savoir la variable Y avec une valeur de 0.206 et Z avec une valeur égale à 0.123. Ces résultats révèlent la pertinence prédictive du modèle de recherche développé.

**Table N°9.** Pertinence prédictive  $Q^2$

Total	SSO	SSE	$Q^2$ (1-SSE/BSP)
X	400.000	400.000	-
Y	300.000	238.127	0.206
Z	700.000	613.687	0.123

Source : Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

#### 4.3.3 Pouvoir prédictif

La procédure « PLSpredict » permet de tester le niveau du pouvoir prédictif du modèle de recherche en utilisant des statistiques de prédiction telle que l'erreur quadratique moyenne (EQM). Les valeurs EQM calculées par la méthode PLS font l'objet d'une comparaison avec les valeurs EQM calculées par l'estimateur naïf s'appuyant sur un modèle de régression linéaire (LM).

Lorsque toutes les valeurs EQM obtenus par la méthode PLS sont supérieures aux valeurs EQM obtenues par l'estimateur naïf LM, cela veut dire que le modèle n'a pas de pouvoir prédictif. Si c'est la majorité des valeurs EQM (PLS) est supérieure aux valeurs EQM (LM), cela témoigne d'un pouvoir prédictif faible. Si la minorité des valeurs EQM (PLS) est supérieure aux valeurs EQM (LM), le modèle a un pouvoir prédictif moyen. Si toutes les valeurs EQM (PLS) sont inférieures aux valeurs EQM (LM), cela indique un pouvoir prédictif élevé (Hair et al, 2019).

D'après la table N°10, tous les indicateurs ont des valeurs EQM (PLS) inférieurs comparativement aux valeurs EQM (LM). Ces résultats témoignent d'un pouvoir explicatif élevé du modèle développé.

**Table N°10. Erreurs quadratiques moyennes (EQM)**

	<b>PLS (EQM)</b>	<b>LM (EQM)</b>
Z1	1.138	1.189
Z2	0.994	1.027
Z3	1.054	1.063
Z5	1.124	1.149
Z8	1.104	1.142
Z9	1.150	1.203
Z7	1.162	1.186
Y4	1.190	1.210
Y5	1.038	1.056
Y3	1.013	1.031

**Source :** Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

#### **4.3.4 Vérification de la signification et la pertinence des coefficients des chemins**

La vérification des hypothèses de recherche avancées s'appuie sur l'examen des valeurs des coefficients des chemins  $\beta$  et les valeurs de probabilité p.

L'hypothèse n°1 stipule que la pression sur les honoraires d'audit (X) impacte positivement et significativement la pression des budget-temps (Y). Cette hypothèse est confirmée. L'effet significatif apparait à partir de la valeur de probabilité qui est de 0.000 (valeur inférieure au seuil significatif 1%). L'effet positif apparait à partir de la valeur du coefficient du chemin  $\beta$  qui est d'une valeur de 0.578.

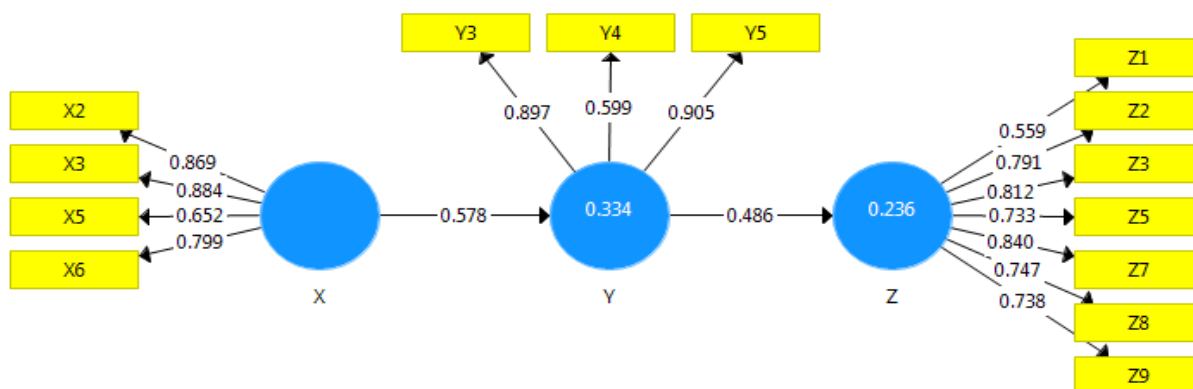
Selon l'hypothèse n°2, la pression budget-temps (Y) a un impact positif et significatif sur les comportements de réduction de qualité de l'audit (Z). Cette hypothèse est confirmée. L'impact significatif apparait à partir de la valeur de probabilité qui est égale à 0.000 (valeur inférieure au seuil significatif 1%). L'impact positif apparait à partir de la valeur du coefficient de chemin  $\beta$  qui est égale à 0.486.

**Table N°11. Coefficients des chemins**

<b>Hypothèse</b>	<b>Relation de causalité</b>	<b>Coefficient <math>\beta</math></b>	<b>Valeur t</b>	<b>Valeur p</b>	<b>Statut de validation de l'hypothèse</b>
H1	X->Y	0.578	8.541	0.000 ***	Supportée
H2	Y->Z	0.486	6.087	0.000 ***	Supportée
*Significatif à 10%, ** significatif à 5%, *** significative à 1%					

**Source :** Résultats obtenus par le biais du logiciel SmartPLS 3

Figure N°2. Modèle empirique



Source : Obtenu par le biais du logiciel SmartPLS 3

La première hypothèse de recherche préalablement établie est supportée. Ce résultat corrobore les travaux de Cook et Kelley (1991), Otley et Pierce (1996) et McNamara et Liyanararchchi (2008). Les appels d'offre donnent lieu à une pression sur les honoraires d'audit. Pour conquérir de la clientèle, le cabinet d'audit est obligé de fixer des honoraires bas qui ne reflètent pas la valeur des services offerts (McNamara et Liyanararchchi, 2008). En tant qu'entité commerciale, les honoraires sont des revenus qui lui assurent sa survie dans son environnement concurrentiel (Suyanto, 2014). Si les revenus sont baissés, les coûts (en unité de temps) le seront également. Par conséquent, la pression sur les honoraires d'audit se traduit en une pression budgets-temps. En d'autres termes, les auditeurs se retrouvent sous pression de devoir exécuter leurs travaux en moins de temps.

La deuxième hypothèse est également validée. Cette conclusion vient renforcer les résultats d'Otley et Pierce (1996), Kelley et al. (1999), Coram et al. (2003), Svastrom (2016), Broberg (2016), Sari et Mokodango (2016), Goal et al. (2017) et Balasingam et al. (2019). En effet, les auditeurs n'agissent pas toujours conformément aux normes de la profession. Etant sous pression budget-temps, ils optent pour des réductions dans la quantité de travail qui devrait être effectuée. En d'autres termes, ils s'engagent dans des comportements de réduction de qualité de l'audit.

## 5. Conclusion

Cette étude s'est fixée comme objectif de vérifier les relations de causalité entre la pression sur les honoraires d'audit légal, la pression budget-temps et les comportements de réduction de qualité de l'audit dans un contexte nouvellement exploité qui est le contexte algérien.

Ce travail de recherche repose sur un questionnaire destiné aux commissaires aux comptes et aux employés collaborateurs dans les missions d'audit légal opérant dans des cabinets nationaux en Algérie. Le test des hypothèses utilise la modélisation par les équations structurelles selon l'approche Partial Least Squares (PLS-SEM).

Les résultats, rejoignant ceux des études antérieures, révèlent que la pression sur les honoraires d'audit, impacte d'une manière positive et significative la pression budget-temps. Les

conclusions mettent en lumière également l'effet positif et significatif de la pression budget-temps sur les dysfonctionnements dans les attitudes des auditeurs. En effet, face aux contraintes de temps, les auditeurs se retrouvent en difficulté d'exécuter les missions conformément aux normes de la profession et s'engagent dans des comportements réduction de qualité de l'audit. Ces comportements sont susceptibles d'affecter la qualité de la certification délivrée.

A la lumière des conclusions auxquelles nous sommes arrivés, il nous semble opportun de recommander la mise en place d'un projet de loi visant le réexamen de la loi 10-01 en vigueur. Des modifications doivent être apportées sur les modalités de désignation des commissaires aux comptes. En effet, une solution, qui nous paraît pertinente, est de joindre l'initiative prise par les États-Unis et la France de rendre obligatoire la mise en place au niveau des entreprises un comité d'audit habilité à la désignation des commissaires aux comptes (Compernelle, 2010). Comme en France, ce comité d'audit sera responsable à choisir le mieux disant et non le moins disant parmi l'ensemble des soumissionnaires. Cette procédure évite la surévaluation ou la sous-évaluation des offres techniques et financières et, par conséquent, le maintien de l'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis les considérations financières et la qualité de ses prestations (Hattab, 2014).

D'un autre côté, il nous paraît pertinent de mener d'autres études de recherche visant de tester d'autres variables déterministes de la pression budget-temps telle que le degré de participation des auditeurs collaborateurs dans la préparation des budgets-temps et d'autres variables déterministes des comportements de réduction de qualité de l'audit telle que la complexité des tâches, l'éthique des auditeurs, le niveau de formation des auditeurs et l'inaccessibilité à l'information.

Cette étude présente des limites qui sont pour l'essentiel d'ordre méthodologique. La méthode d'échantillonnage de convenance pose le problème de représentativité de l'échantillon ce qui pose le problème de généralisation des résultats malgré la pertinence des variables étudiées par rapport aux caractéristiques du contexte exploité. Pour des résultats plus pertinents, nous recommandons de réaliser une étude similaire en appliquant une méthode d'échantillonnage aléatoire.

## **Bibliographie et références**

1. Balasingam, S., Arumugam, D. et Sanatova. A. (2019). Auditors' acceptance of dysfunctional behaviour in Kazakhstan. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 7(5S), 134-140. Récupéré de <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v7i5s/ES2137017519.pdf>
2. Ben Slimane, I. (2016). *L'impact de la réglementation sur la qualité et le coût de l'audit en Europe* (Thèse de doctorat, Ecole Doctorale en Sciences de Gestion Grenoble, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01517268>
3. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm et Martensson, O. (2016). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management and Governance*, 1-20. <http://dx.doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>
4. Chemangui, M. (2005, mai). La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. Communication présentée lors du Congrès Comptabilité et connaissances, France. Récupérée de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581155/document>
5. Chemingui, M. et Pigé, B. (2004, mai). La qualité de l'audit : Analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés. Communication présentée lors

- du Congrès Normes et Mondialisation, France. Récupérée de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00593012/document>
6. 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, France). Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594/document>
  7. Compernelle, T. (2010). Les tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France. Communication présentée lors du congrès Journée d'histoire de la comptabilité et du management, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00465805>
  8. Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. et Woodliff, D. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 27(1), 127-149. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.127>
  9. Coram, P., Ng, J. et Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13(1), 38-44. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2003.tb00218.x>
  10. Fela, A. (2019). Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes : Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie. *Revue Algérienne d'Economie de gestion*, 12(2), 52-68. Récupéré de <https://www.asjp.cerist.dz/revues/154>
  11. Gaddour, I. (2016). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : Une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs* (thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, France). Récupéré de <https://hal.archives-ouvertes.fr/tel-01435636/document>
  12. Goal, M. B. L., Ghozali, I. et Fuad. (2017). Time budget pressure, locus of control and reduced audit quality behavior. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*, 8(12), 268-277. Récupéré de <http://http://www.iaeme.com/ijciet/issues.asp?JType=IJCIET&VType=8&IType=12>
  13. Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M. et Sarstedt, M. (2017). *A primer on Partial Least Squares Structural Equation Model (PLS-SEM)* (2nd Ed). Thousand Oaks: Sage.
  14. Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., et Ringle, C. M. (2019). When to Use and How to Report the Results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2-24. Récupéré de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EBR-11-2018-0203/full/html>
  15. Hattab, A. (2014). L'audit légal en France. *Revue l'Auditeur n°2*, 19-21. Récupéré de <https://www.cn-cncc.dz/images/REVUEN2.pdf>
  16. Hay, D. C., Knechel, W. R. et Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
  17. Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : Une approche par le contrat psychologique* (thèse de doctorat, Université des Sciences Sociales-Toulouse 1, France). Récupéré de [http://www.e-rh.org/documents/these\\_herrbach.pdf](http://www.e-rh.org/documents/these_herrbach.pdf)
  18. Hua, S., Liu, Z., Sun, X. C. et Yu, J. (2016). Auditor bargaining power and audit fee lowballing. *Advances in Business Research*, 7, 81-89. Récupéré de <https://www.researchgate.net/publication/322152622>
  19. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2018). *Supplement to the handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements* (Volume III). Récupéré du site de l'IAASB : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-3.pdf>
  20. Kelley, T., Margheim, L. et Pattison, D. (1999). Survey on the differential effects of time deadline pressure versus time budget pressure on auditor behavior. *The Journal of Applied Business Research*, 15(4), 117-128. <https://doi.org/10.19030/jabr.v15i4.5666>

21. Khodamoradi, E. et Hajiha, Z. (2016). Relation of audit time budget pressure, audit quality and underreporting of time. *Ijaber*, 14(10), 6479-6495. Récupéré de [https://www.researchgate.net/publication/308583239\\_Relation\\_of\\_audit\\_time\\_budget\\_pressure\\_audit\\_quality\\_and\\_underreporting\\_of\\_time](https://www.researchgate.net/publication/308583239_Relation_of_audit_time_budget_pressure_audit_quality_and_underreporting_of_time)
22. Loi 10-01 du 16 Rajab 1431correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux compte et de comptable agréé.
23. Maher, M. W., Tiessen, P. Colson, R. et Broman, A. J. (1992). Competition and audit fee. *The Accounting Review*, 67(1), 199-211. Récupéré de <http://www.jstor.org/stable/248028>
24. Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : Proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *Management*, 2(11), 191-210. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-management-2008-2-page-191.htm>
25. Manita, R. (2009, mai). La qualité du processus d'audit : Une étude empirique sur le marché financier tunisien. Communication présentée lors du Congrès La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, France. France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00455733/document>
26. Manita, R. et Chemangui, M. (2007, mai). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique. Communication présentée lors du Congrès Comptabilité et environnement, France. Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780/document>
27. McNamara, S. M. et Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1). Récupéré de [https://www.researchgate.net/publication/228676412\\_Time\\_budget\\_pressure\\_and\\_auditor\\_dysfunctional\\_behaviour\\_within\\_an\\_occupational\\_stress\\_model/citations](https://www.researchgate.net/publication/228676412_Time_budget_pressure_and_auditor_dysfunctional_behaviour_within_an_occupational_stress_model/citations)
28. Otley, D. T. et Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure : Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 31-58. <http://dx.doi.org/10.1108/09513579610109969>
29. Pierce, B. et Sweeney, B. (2004). Cost-Quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818042000216794>
30. Pierce, B. et Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms – Partners' perspectives. *Management Accounting Research*, 16, 340-370. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.06.008>
31. Pong, C. M. et Whittington, G. (1994). The determinants of audit fees: Some empirical models. *Journal of Business Finance and Accounting*, 21(8), 1071-1095. <https://doi.org/10.1111/jbfa.1994.21.issue-8>
32. Sari, R., Tenriwaru et Mokodongan, A. P. (2016). Effect of time budget pressure and locus of control auditor dysfunctional behaviors (survey on legislative auditor BPKP Gorontalo Province). *Journal of Education and Vocational Research*, 7(1), 6-13. <https://doi.org/10.22610/jevr.v7i1.1216.g1204>
33. Shapeero, M, Koh, H. C. et Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478-489. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900310482623>
34. Suhayati, E. (2012). The influence of audit fee, audit time budget pressure and public accountant attitude on the public accountant dysfunctional behavior and its implication on audit quality survey on small scale public accounting firms in Java. *Journal of Global Management*, 4(1), 1-24. Récupéré de <https://ideas.repec.org/a/grg/03mngt/v4y2012i1p1-24.html>

35. Sulaiman, N. A. (2011). *Audit quality in practice: A study of perceptions of auditors, audit committee members and quality inspectors* (Thèse de doctorat, University of Manchester, England). Récupéré de [https://www.research.manchester.ac.uk/portal/files/54510755/FULL\\_TEXT.PDF](https://www.research.manchester.ac.uk/portal/files/54510755/FULL_TEXT.PDF)
36. Suyanto, S. (2014). *Pressure on auditors and dysfunctional behavior as institutional work* (thèse de doctorat, University of Dundee, Scotland, UK). Récupéré de [https://discovery.dundee.ac.uk/ws/portalfiles/portal/6521914/SUYANTO\\_2014.pdf](https://discovery.dundee.ac.uk/ws/portalfiles/portal/6521914/SUYANTO_2014.pdf)
37. Svanstrom, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behavior: Evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. <http://dx.doi.org/10.1111/ijau.12054>
38. Sweeney, B. et Pierce, B. (2015) 'Audit Quality Threatening Behaviours: Perceptions of Auditees'. *Accounting, Finance and Governance Review*, 22 (2):47-76. Récupéré de <http://hdl.handle.net/10379/6395>
39. Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R. et Diyanti, V. (2017). Pressure, dysfunctional behavior, fraud detection and role of information technology in the audit process. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 102-115. <http://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.8>
40. Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C. et Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: Empirical evidence on auditors' behaviour on Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(3), 209-226. <http://dx.doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>
41. Zaatri, M. (2016). L'indépendance de l'auditeur est-elle en danger ? Peut-on réellement parler de l'indépendance de l'auditeur ? Récupéré du site de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : <https://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/08/A-ZAATRI-ind%c3%a9pendance-de-l-auditeur-V2.pdf>