

**Louvain School of Management**

# **L'influence du prolongement des mandats de commissaire sur la qualité de l'audit en Belgique**

**Sophie Vanessa KENNE OUEMBA**  
**Victor COLLIN**  
**Année académique : 2019-2020**

**Master en sciences de gestion en révisorat et expertise comptable**

## RÉSUMÉ

Ce mémoire aborde l'influence d'une longue collaboration entre les auditeurs et leurs clients. Il vise à déterminer l'effet de la longue durée des mandats de commissaire sur la qualité de l'audit dans le contexte de la Belgique.

Les études précédentes ont montré que la longue relation entre l'auditeur externe et son client pourrait conduire à une dégradation de la qualité de l'audit (Deis et Giroux (1992)). En effet, une longue collaboration entre le client et son cabinet pourrait porter atteinte à l'indépendance de réviseur et par conséquent, celui-ci pourrait être moins objectif et aller à l'encontre de l'éthique de la profession.

La problématique de ce mémoire vise les commissaires exerçant en Belgique. Afin d'analyser la nature de la relation qui existe entre la longue durée des mandats d'un commissaire et la qualité des services d'audit, un questionnaire a été envoyé aux réviseurs d'entreprises, personnes physiques, exerçant un mandat de commissaire en Belgique.

Les résultats indiquent qu'il existe une relation positive entre la longévité des mandats de commissaire et la qualité de l'audit. En d'autres termes, la longue collaboration entre le réviseur et son client influencerait de manière positive la qualité de l'audit. Mais, cette dernière dépendrait surtout de la réglementation en matière d'audit.

## REMERCIEMENTS

Par la présente, je voudrais, exprimer ma plus grande gratitude à toutes les personnes qui de près ou de loin m'ont apporté leur soutien dans l'élaboration de ce mémoire.

Tout d'abord je remercie le seigneur Dieu tout puissant pour sa grâce et sa bonté. Il m'a apporté énergie, santé et clairvoyance avant et pendant la rédaction de ce mémoire.

Je tiens également à remercier mon promoteur de mémoire Monsieur Victor Collin, qui a accepté de suivre ce travail. Je souhaite mettre en avant son aide précieuse, ses conseils et sa disponibilité tout au long de l'élaboration de ce travail.

Un merci également à Madame Brigitte, commissaire, pour son précieux temps dans la relecture de ce mémoire et pour la validité du questionnaire.

Je remercie aussi Monsieur Dominique, auditeur stagiaire à l'institut des réviseurs d'entreprises pour son aide dans la relecture de ce mémoire.

Ma reconnaissance va également à tous les réviseurs qui ont accepté participer à mon questionnaire lequel a été utile pour la rédaction de la partie méthodologie de ce mémoire.

Un merci particulier à ma moitié, Nacisse, qui a su dans des moments de doute me soutenir et m'encourager pendant la rédaction de ce mémoire. Je le remercie également pour sa patience et son aide dans la relecture de ce travail.

Merci à vous mes petits bébés Mahéva, Lincoln et Kimiya, pour votre patience et votre compréhension à votre ci jeune âge. Je suis très fière de vous.

Je tiens à remercier mes parents, pour l'éducation et le soutien moral apporté durant la rédaction de mémoire.

Enfin, un grand merci à tous mes amis et autres membres de la famille qui m'ont apporté leur soutien et ont contribué à ce projet.

# Table des matières

<b>INTRODUCTION GÉNÉRALE .....</b>	<b>1</b>
<b>PREMIERE PARTIE : REVUE DE LA LITTÉRATURE .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Définition de l'audit et la qualité de l'audit.....</b>	<b>4</b>
1.1 Qu'est-ce que l'audit ?.....	4
1.2 Les différentes formes d'audit.....	5
1.2.1 L'audit interne.....	5
1.2.2 L'audit externe.....	5
1.3 La qualité de l'audit .....	6
<b>2. Mesures de la qualité de l'audit .....</b>	<b>8</b>
2.1 La durée des mandats des auditeurs.....	8
2.1.1 Influence négative du prolongement du mandat sur la qualité de l'audit .....	8
2.1.2 Influence positive du prolongement du mandat sur la qualité de l'audit .....	9
2.2 L'indépendance des auditeurs.....	10
2.2.1 Code de déontologie .....	11
2.2.1.1 Les services non-audit interdits (SNA) .....	13
2.2.1.2 Intérêt financier, relation d'affaires, et liens familiaux.....	13
2.2.1.3 Les honoraires subordonnés .....	14
2.2.1.4 Les incompatibilités.....	14
2.2.1.5 La rotation obligatoire.....	14
2.3 Le contrôle qualité .....	18
2.3.1 Contrôle qualité interne : la Norme Internationale de Contrôle Qualité 1 (ISQC1).....	18
2.3.2 Contrôle qualité externe .....	19
2.4 La compétence du réviseur .....	19
2.5 La taille du cabinet d'audit .....	20
<b>3. Le mandat du commissaire .....</b>	<b>22</b>
3.1 Obligation de nommer un commissaire .....	22
3.1.1 Les entités ayant l'obligation de nommer un commissaire .....	22
3.1.2 Les conditions pour être nommé commissaire.....	23
3.2 Durée de mandat du commissaire et nombre de mandats successifs .....	23
3.3 Cessation du mandat du commissaire.....	23

3.3.1	Révocation et démission du commissaire.....	23
3.3.1.1	Révocation du commissaire pour juste motifs .....	24
3.3.1.2	Démission du commissaire pour motif personnel grave.....	24
3.3.1.3	Formalités d'information en matière de révocation et de démission.....	25
3.3.2	Cessation du mandat d'un commun accord.....	25
3.3.3	Décès du commissaire ou dissolution de la société de révision.....	26
<b>4.</b>	<b>Utilité de la rotation obligatoire.....</b>	<b>27</b>
4.1	La rotation obligatoire et la longue durée de la mission d'audit.....	27
	<b>DEUXIEME PARTIE : METHODOLOGIE.....</b>	<b>31</b>
<b>5.</b>	<b>Questionnaire et échantillon .....</b>	<b>33</b>
5.1	Questionnaire.....	33
5.1.1	La collecte de données (méthode de collecte de données) .....	33
5.1.2	Conception du questionnaire.....	33
5.1.3	Administration du questionnaire .....	35
5.1.4	Pré-test du questionnaire .....	35
5.2	Echantillon.....	36
5.2.1	Population ciblée et taille de l'échantillon .....	36
<b>6.</b>	<b>Résultats et Analyses .....</b>	<b>37</b>
6.1	Première section du questionnaire .....	37
6.1.1	Rotation obligatoire pour le contrôle légal des EIP, indépendance et qualité de l'audit.....	38
6.1.1.1	Rotation interne obligatoire et la qualité de l'audit .....	38
6.1.1.2	Rotation externe obligatoire et la qualité de l'audit .....	40
6.1.1.3	Rotation interne obligatoire et indépendance de l'auditeur .....	41
6.1.1.4	Rotation externe obligatoire et indépendance .....	43
6.1.2	Rotation obligatoire pour le contrôle légal des autres sociétés, indépendance et qualité de l'audit .....	45
6.1.2.1	Rotation externe et indépendance de l'auditeur.....	45
6.1.2.2	Rotation externe et qualité de l'audit pour les autres sociétés .....	47
6.1.3	Vérification des hypothèses.....	50
6.1.3.1	Vérification de la première hypothèse .....	51
6.1.3.2	Vérification de la deuxième hypothèse .....	52
6.2	Deuxième section du questionnaire.....	53
6.2.1	Les autres facteurs influençant la qualité de l'audit.....	54
6.2.2	Les autres facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur.....	56

6.3	Troisième section du questionnaire .....	59
6.4	Quatrième section du questionnaire .....	60
6.4.1	Êtes-vous favorables ou défavorables à une rotation obligatoire ? .....	61
6.4.1.1	Débat concernant la rotation interne.....	61
6.4.1.2	Débat concernant la rotation externe.....	62
6.4.2	La rotation obligatoire a-t-elle un impact sur la qualité de l'audit ?.....	63
6.4.2.1	Impact de la rotation interne obligatoire sur la qualité de l'audit.....	64
6.4.2.2	Impact de la rotation externe obligatoire sur la qualité de l'audit.....	65
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE .....</b>		<b>66</b>
<b>Bibliographie .....</b>		<b>69</b>

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'audit consiste en la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants relatifs aux chiffres ainsi qu'aux informations provenant des états financiers. En d'autres termes, l'audit est la certification des comptes des entreprises afin de donner une assurance raisonnable aux utilisateurs de l'information financière à savoir les actionnaires, banques, les investisseurs...

La qualité de l'audit est un élément capital pour amplifier la crédibilité des états financiers auprès des utilisateurs de l'information financière.

Les préoccupations relatives à la qualité de l'audit ont pris de l'ampleur, en particulier après les éclats frappants les rapports financiers des grandes entreprises comme Enron, Worldcom. Les conséquences de ces scandales ont conduit à l'identification d'un "déficit d'attentes" dans la qualité de l'audit, car de nombreux utilisateurs des états financiers audités ont des attentes différentes de celles de la fonction d'audit. Ces échecs des cabinets d'audit dans le monde ont aussi conduit à la nécessité d'un changement de cabinet.

Une société, doit-elle changer régulièrement de cabinets d'audit ou doit-elle être autorisée à établir une relation à long terme avec le cabinet d'audit ? Les études sur l'effet du prolongement des mandats des auditeurs sur la qualité de l'audit sont divergentes.

Dans le contexte de la Belgique, le défi de la longévité des mandats du commissaire sur la qualité des prestations d'audit n'a pas fait l'objet de plusieurs d'études universitaires. Ainsi, cette étude examinera l'influence du renouvellement des mandats de commissaire sur la qualité de l'audit en Belgique. La question de recherche que nous nous proposons de répondre dans cette étude est la suivante : la longue durée des mandats de commissaire influence-t-elle la qualité de l'audit en Belgique ?

Pour répondre à cette question, Nous avons opté comme démarche méthodologique, la recherche d'une revue de littérature existante sur la durée du mandat et la qualité de l'audit. Par la suite, les différentes hypothèses ont été formulées. Il s'agit notamment :

- La rotation obligatoire influence de manière positive l'indépendance de l'auditeur.
- La rotation obligatoire améliore la qualité de l'audit.

Enfin, nous avons établi un questionnaire destiné aux réviseurs d'entreprises personnes physiques exerçant des mandats de commissaires en Belgique. Bien qu'ils ne soient peut-être pas les plus à même de juger de la qualité de leur travail, leurs opinions en matière de durée de mandats, de rotation obligatoire sont tout de même utiles dans le cadre de l'amélioration de la qualité des services d'audit.

L'objectif poursuivi par ce questionnaire était d'examiner les avis des commissaires sur les effets potentiels de la durée des mandats de commissaire sur la qualité des prestations d'audit, ainsi que celles concernant l'impact du changement obligatoire des cabinets de révision et des réviseurs associés sur la qualité de l'audit.

De manière générale, Cette démarche a pour finalité de comprendre la corrélation existante entre la longue collaboration réviseurs-clients et la qualité des prestations d'audit.

Les résultats de cette étude seront peut-être utiles pour les utilisateurs des états financiers audités et les organismes de réglementation, d'autant plus qu'ils constituent un feedback pour perfectionner la qualité de l'audit en Belgique. De plus, ce mémoire élargira la documentation existante sur la qualité de l'audit en Belgique et pourrait aider les décideurs à formuler et à administrer une politique pragmatique pour améliorer la qualité de l'audit dans le contexte de la Belgique.

Ce mémoire se déroulera en deux parties : la première partie sera une synthèse de la documentation sur le sujet de la durée des mandats de commissaire et de la qualité de l'audit. Dans cette partie, les facteurs permettant de mesurer la qualité de l'audit seront abordés. Ainsi que la rotation obligatoire des cabinets d'audit, utilisée comme moyen pour limiter les éventuels risques de familiarisation causés par la longue relation entre l'auditeur et son client.

La deuxième partie sera consacrée à la méthodologie. Il sera question dans cette partie d'établir un questionnaire destiné aux réviseurs exerçant des mandats de commissaires, des différents cabinets d'audit sélectionnés en Belgique, sans tenir compte de la taille du cabinet d'une part, et d'autre part, d'analyser les résultats provenant du questionnaire, ainsi que la vérification des hypothèses ci-dessus.

## **PREMIERE PARTIE : REVUE DE LA LITTÉRATURE**

Cette partie intègre la théorie sur la qualité de l'audit et la durée des mandats d'audit. Elle sera composée de quatre chapitres :

Le premier chapitre sera consacré à la définition de l'audit et de la qualité de l'audit.

Le deuxième chapitre va passer en revue les documentations sur les facteurs de mesure de la qualité de l'audit.

Le troisième chapitre quant à lui abordera la réglementation belge en matière de mandats du commissaire.

Enfin, dans le quatrième chapitre, il sera question de répondre à l'interrogation : comment limiter la durée des mandats d'audit et améliorer la qualité de l'audit ?

# 1. Définition de l'audit et la qualité de l'audit

Une définition de l'audit et la qualité de l'audit est nécessaire avant de se plonger dans les détails de ce mémoire.

## 1.1 Qu'est-ce que l'audit ?

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 200 définit l'audit comme suit :

*Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Il est atteint par l'expression, par l'auditeur, d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. (Norme internationale d'audit 200, 2005)*

Il ressort de cette définition que l'audit constitue un examen indépendant des états financiers d'une entreprise et l'expression d'une opinion sur la sincérité et la loyauté de ces états financiers, conformément à un référentiel comptable applicable. Cet examen doit être réalisé par un auditeur externe désigné conformément à un mandat.

L'opinion de l'auditeur tel que décrit dans l'ISA 200 doit être contenue dans un rapport l'auditeur. En effet, l'article 3 : 74 du Code des sociétés et des associations (CSA) dispose que :

*Les commissaires rédigent à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié. A cet effet, l'organe d'administration de la société leur remet les pièces, un mois ou, dans les sociétés cotées, quarante-cinq jours avant la date prévue pour l'assemblée générale. Si l'organe d'administration reste en défaut de leur remettre ces pièces dans le délai légal fixé (un mois ou quarante-cinq jours), les commissaires émettent un rapport de carence destiné à l'assemblée générale et adressé à l'organe d'administration pour autant qu'ils ne soient pas en mesure de respecter les délais prévus par le présent code en matière de mise à disposition de leur rapport de commissaire. (Code des sociétés et des associations, 2019)*

En d'autres termes, les commissaires ont l'obligation légale d'émettre un rapport écrit et détaillé destiné à l'Assemblée Générale du client. Ce rapport constitue le produit final de chaque mission d'audit que le commissaire délivre aux associés de l'entreprise auditée.

## **1.2 Les différentes formes d'audit**

Deux formes d'audit seront décrites ici de manière générale. Il s'agit de l'audit interne et l'audit externe.

### **1.2.1 L'audit interne**

Les très grandes entreprises font souvent appel à des auditeurs internes pour les aider à fournir l'assurance que les risques sont identifiés et surveillés efficacement, que les processus organisationnels sont contrôlés efficacement et que les processus organisationnels sont efficaces et efficaces.

Selon l'institut des Auditeurs internes (IAI), l'audit interne est une activité indépendante et objective d'assurance et de conseil conçue pour apporter une valeur ajoutée et améliorer le fonctionnement d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. (Maeyaert et al., 2012).

Comme le montre la définition ci-dessus, l'audit interne joue un rôle actif dans la mise en œuvre d'une gouvernance et de vérifications efficaces tout en étant appelé à évaluer l'efficacité des pratiques de contrôle de la direction.

### **1.2.2 L'audit externe**

Comme son nom l'indique, l'audit externe est une fonction externe à l'entreprise et qui est exercée par une personne externe et indépendante à l'entreprise. En Belgique, cette personne est communément appelée réviseur d'entreprise.

Le réviseur d'entreprise est un expert indépendant reconnu au sein des membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises (IRE), ayant pour fonction de certifier par le biais d'un rapport, l'image fidèle du patrimoine, la situation financière et les résultats présentés dans les états financiers.

Selon l'IRE, l'objectif de l'auditeur externe est : « *L'expression d'un avis d'expert sur des états financiers d'une entreprise. Lorsque cette révision est imposée par la loi, l'attestation du réviseur doit porter sur les éléments requis par cette loi* ». (Normes Générales de révision, 2006).

L'indépendance du réviseur d'entreprise est donc indispensable au regard de la finalité de l'audit externe. En effet, l'information financière doit être pertinente, opportune et fiable pour répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers. C'est pour cette raison qu'un audit externe est souvent nécessaire afin de rassurer les utilisateurs de la fiabilité de l'information financière. Il est surtout obligatoire pour certaines entités, que nous présenterons plus en détail tout au long du chapitre trois de cette partie.

Dans le cadre de ce mémoire, seule l'audit externe sera examiné.

### **1.3 La qualité de l'audit**

La qualité de l'audit constitue un élément important que les utilisateurs des comptes annuels considèrent pour se rassurer de la fiabilité des états financiers de la société auditée.

De manière générale, la qualité de l'audit peut être définie, comme la probabilité qu'un auditeur découvre et signale fidèlement les erreurs, les fausses déclarations ou les omissions importantes détectées dans le système comptable d'un client (DeAngelo, 1981).

Cette probabilité dépend de la conduite professionnelle d'un auditeur, laquelle comprend des facteurs tels que l'objectivité, la diligence professionnelle et les conflits d'intérêts. L'auteur ajoute que la probabilité pour que l'auditeur découvre l'infraction dépend de ses capacités technologiques disponibles, de la quantité d'échantillons, ainsi que des procédures d'audit utilisées pour cet audit donné (DeAngelo, 1981).

La qualité d'un audit est alors faite de deux points : d'abord, l'auditeur doit détecter une brèche, mais il doit ensuite la signaler. L'union de ces deux points garantit la qualité de l'audit ; en effet, un auditeur pourrait identifier une infraction ou une fraude sans nécessairement la signaler.

Cette définition suggère que plus le réviseur est indépendant de son client, plus il est susceptible de divulguer des activités frauduleuses contenues dans les états financiers. En d'autres termes, l'indépendance et la compétence du réviseur renforcent la qualité de l'audit effectué.

Cependant, DeFond et Zhang (2016) critiquent l'approche de la définition de la qualité de l'audit proposé par DeAngelo en disant que sa définition est binaire en ce sens qu'elle se limite à la détection et à la communication des violations des principes comptables, ce qui est fondamentalement l'objectif premier de l'auditeur, sans toutefois tenir compte ou minimiser les avantages de la qualité élevée des audits.

Les auteurs insistent sur la relation existante entre la qualité de l'audit et la qualité de l'information financière en ce sens qu'une qualité d'audit plus élevée peut être considérée comme un accroissement de la crédibilité des rapports financiers. Ainsi, une qualité plus élevée peut donner plus d'assurance que l'information financière reflète fidèlement la situation financière de la société (DeFond & Zhang, 2016).

## **2. Mesures de la qualité de l'audit**

Après avoir défini dans le chapitre précédent ce qu'on entend par audit et qualité de l'audit, il ressort de ces définitions que la qualité de l'audit est une construction potentielle multidimensionnelle. C'est-à-dire qu'elle est appréhendée à travers plusieurs dimensions telles que l'indépendance du réviseur, la compétence du réviseur, le processus d'audit. Par conséquent, elle est difficile à mesurer.

Les études précédentes ont permis de déterminer une série de facteurs importants pour évaluer la qualité de l'audit. Par exemple, Fuad et Mustafa (2013) identifient certains substituts de mesure de la qualité de l'audit. Il ressort de leur analyse que la durée des mandats d'audit, l'indépendance des auditeurs, la taille des cabinets d'audit, constitueraient des éléments de mesure de la qualité de l'audit.

Ainsi, ce chapitre va passer en revue les conclusions des articles qui ont examinés les différents facteurs pouvant influencer la qualité de l'audit. Les principaux facteurs de mesure de la qualité de l'audit étudiés dans la documentation sont les suivants : la durée des mandats des auditeurs, l'indépendance du réviseur, le contrôle de la qualité des travaux des réviseurs, la compétence du réviseur, et la taille du cabinet d'audit.

Chacun de ces facteurs est examiné dans l'ordre ci-dessous :

### **2.1 La durée des mandats des auditeurs**

La qualité des rapports des auditeurs est un élément fondamental pour accroître la crédibilité des états financiers auprès des parties intéressées. L'un des facteurs qui influerait négativement la qualité des rapports des auditeurs est la relation étroite entre l'auditeur et ses clients, à savoir la longue durée du mandat de l'auditeur.

L'effondrement des sociétés telles que la société Enron et le cabinet d'audit Andersen est un bon exemple qui présente l'effet de la longue relation entre un auditeur et son client.

#### **2.1.1 Influence négative du prolongement du mandat sur la qualité de l'audit**

Des études antérieures ont montré que la durée du mandat a un effet négatif important sur la qualité de l'audit.

C'est ainsi que Deis et Giroux (1992) ont constaté que plus les auditeurs restent longtemps avec leurs clients, plus la relation entre les cabinets d'audit et les clients est étroite et, plus cela a un risque sur la qualité de l'audit qui diminue en conséquence.

Geiger et Raghunandan (2002) ajoutent que la longue relation entre l'auditeur et son client pourrait diminuer l'indépendance de l'auditeur et donc avoir également un impact et réduire la qualité de l'audit. Par exemple, aux États-Unis, le rapport du Comité Metcalf a fait valoir qu'une longue association entre une société et un cabinet comptable peut conduire à une identification si étroite du cabinet comptable avec les intérêts de l'entreprise auditée (la direction) qu'il devient difficile pour le cabinet comptable d'agir de façon vraiment indépendante. (Geiger & Raghunandan, 2002)

En bref, les relations à long terme entre les auditeurs et les clients peuvent induire une certaine complicité qui pourrait potentiellement affecter la qualité des services d'audit. En effet, Dans le cas de relation plus longue, le risque de reconnaissance d'un réviseur avec son client peut survenir, ce qui tend à augmenter la probabilité que l'auditeur acquiesce et soit d'accord avec les préférences du client.

### **2.1.2 Influence positive du prolongement du mandat sur la qualité de l'audit**

D'autres études ont montré que la longue association entre le réviseur et son client pourrait avoir un effet positif sur la qualité de l'audit. Selon ces études, une relation étroite et étendue entre l'auditeur et son client peut être bénéfique pour les deux parties.

En effet, la longue relation permettrait à l'auditeur d'acquérir une compréhension précise de l'entreprise, de ses méthodes comptables et de son mode de fonctionnement. C'est ainsi qu'une étude menée par George (2004) suggère qu'une durée d'audit plus longue peut améliorer la détection des inexactitudes dans l'information financière.

Ses observations montrent qu'une nouvelle mission comporte un risque plus élevé, d'autant plus que les auditeurs ne possèdent pas les connaissances propres au client qui sont essentielles pour mener efficacement une mission d'audit et cette connaissance du client et de son environnement commercial est le fruit de l'expérience acquise avec le client au fil du temps (George, 2004).

Certains chercheurs ont examiné les liens existants entre la perception de la qualité des bénéfices par le marché et la durée de l'audit. C'est le cas de Mansi et al (2004) qui ont constaté une association négative entre le rendement exigé des détenteurs d'obligations et la durée de

l'audit, ce qui a conduit à la conclusion que les détenteurs d'obligations ont davantage intérêt à ce que la durée de l'audit soit plus longue (Mansi et al, 2004).

En outre, une étude de Carcello et Nagy (2004) utilise des rapports financiers frauduleux, et les compare avec un échantillon correspondant de sociétés non-frauduleuses. Leurs observations amènent à conclure que les activités de reporting frauduleuses sont plus susceptibles de se produire au cours des trois premières années de la relation client-auditeur. De plus, ils n'ont trouvé aucune relation entre une durée d'audit supérieure à neuf ans et des déclarations frauduleuses (Carcello et Nagy, 2004). Il n'y a pas suffisamment d'éléments probants pour étayer un lien plausible entre la durée de l'audit et les retraitements ou les inexactitudes des rapports financiers audités.

Les deux études précédemment mentionnées tendent à suggérer que des relations clients-auditeurs plus durables sont plus bénéfiques, d'une part pour les intérêts des détenteurs d'obligations et d'autre part pour prévenir l'apparition de rapports financiers frauduleux.

D'autres sources ont en outre validé que l'ancienneté des auditeurs pourrait accroître leurs compétences. Vu que, les auditeurs acquièrent les connaissances spécifiques sur leurs clients au fil des ans, ces connaissances sont censées accroître la qualité des services d'audit fournis au client par l'auditeur (George, 2004).

Cependant, Ruiz et al (2006) ont conclu que l'indépendance de l'auditeur était menacée par des relations clients-auditeurs plus durables, qui peuvent rendre l'auditeur financièrement dépendant du client.

## **2.2 L'indépendance des auditeurs**

L'indépendance du réviseur est aussi un élément important qui permet de mesurer la qualité d'un audit. D'ailleurs, elle est l'une des qualités essentielles que doit posséder un réviseur d'entreprises.

Lorsque les auditeurs et les clients négocient des questions relatives à l'information financière, le maintien de l'intégrité de la fonction d'audit indépendante est obligatoire pour les auditeurs et exigé par les normes de la profession.

Pour que l'opinion de l'auditeur ait une certaine valeur non-négligeable sur le marché et développe sa réputation professionnelle, L'auditeur doit atteindre un certain degré de crédibilité, ce qui signifie qu'il est incité à dire la vérité lors de l'audit des sociétés, surtout si la vérité n'est pas nécessairement bénéfique pour la société auditée.

C'est sans doute pour cette raison que le Code des sociétés et des associations dans son article 3 : 62, exige que tout commissaire soit indépendant lors de l'exercice de leur mission. Il est formulé comme suit :

*Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Les commissaires doivent veiller à ne pas se trouver placés, postérieurement à leur désignation, dans de telles conditions. Leur indépendance est exigée, au minimum, à la fois pendant la période couverte par les comptes annuels à contrôler et pendant la période au cours de laquelle le contrôle légal est effectué. (Code des sociétés et des associations, 2019)*

Cette partie abordera la réglementation belge en matière d'indépendance.

### **2.2.1 Code de déontologie**

Comme l'a mentionné DeAngelo (1981), l'indépendance est l'une des qualités essentielles que doit posséder un auditeur, voyons à présent ce que dit la réglementation belge à propos de l'indépendance des réviseurs.

Le code de déontologie des réviseurs d'entreprises a pour mission d'organiser la profession et la conduite des professionnels. Il traite par exemple, de la relation entre les réviseurs d'entreprises et les clients, entre les réviseurs d'entreprises et le public, ainsi que la relation entre les confrères. De plus, il fait référence au Code des sociétés et des associations, à la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises et aux normes ISA.

Le code de déontologie permet également d'encadrer les droits et obligations des réviseurs dans l'exercice de leur profession. C'est ainsi qu'en matière d'indépendance, il est prévu dans l'article 12 de la loi du 07 décembre 2016 que :

*Le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées, dans le respect des principes déontologiques. Ceux-ci portent au moins sur la fonction d'intérêt public du réviseur d'entreprises, son intégrité et objectivité, ainsi que sur sa compétence et sa diligence professionnelle. (Loi organisant la profession des réviseurs d'entreprises, 2016)*

Il ressort de cet article que le réviseur d'entreprises doit exercer sa profession avec sincérité, honnêteté, dignité, prudence et délicatesse. C'est pour cette raison qu'il doit être indépendant de l'entité auditée.

En outre, le paragraphe deux du même article établit une distinction entre l'indépendance d'esprit c'est-à-dire l'état d'esprit dans lequel se trouve le réviseur et l'indépendance d'apparence c'est-à-dire celle à l'égard des tiers.

*L'indépendance du réviseur d'entreprises s'apprécie à deux niveaux indissociables :*  
*1° l'indépendance d'esprit, à savoir une attitude morale qui vise à ce que seules les considérations en rapport avec la tâche confiée sont prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice d'une mission révisorale,*  
*2° l'indépendance d'apparence, à savoir la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du réviseur d'entreprises à agir de manière objective.*  
*(Loi organisant la profession de réviseurs, 2016).*

En vertu du code de déontologie, l'indépendance des commissaires peut être affectée par différents types de menaces telles que la prestation des services non-audit, l'intérêt personnel, la familiarité ou la confiance, l'incompatibilité et la longue durée de mandat. C'est pourquoi la législation prévoit des limites voire des interdictions quant à l'exercice de certains services et fonctions. Ces différentes menaces à l'indépendance seront examinées ci-dessous.

### **2.2.1.1 Les services non-audit interdits (SNA)**

L'affaire Enron a montré que la prestation de services autres que d'audit (SNA) peut mettre en danger l'indépendance des auditeurs. Ainsi, Defond et al (2002) ont observé que les chercheurs sont préoccupés par deux effets de la SNA. D'abord, il y a la crainte que les honoraires des SNA rendent les auditeurs financièrement dépendants de leurs clients, et donc moins disposés à résister à la pression de la direction par crainte de perdre leur entreprise. Ensuite, la nature consultative de nombreuses SNA place les auditeurs dans des rôles de gestion, ce qui peut menacer leur indépendance à l'égard des services d'audit.

C'est sans doute pour ces raisons que le Code des sociétés et des associations interdit certains services non-audit au commissaire et aux membres de son réseau, car il se pourrait que la prestation de ces services non-audit porte atteinte à l'indépendance du commissaire. Conformément à l'article 3:63 du CSA (2019),

*Un commissaire ainsi que tous les membres du réseau dont relève un commissaire ne peuvent fournir, que ce soit directement ou indirectement, à la société soumise au contrôle légal, à sa société mère ou aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne des services non-audit interdits. (Code des sociétés et des associations, 2019)*

Néanmoins, d'autres services non-audit sont autorisés pour certaines entités et sous certaines conditions. Pour les entités d'intérêt public (EIP), par exemple, le commissaire peut fournir certains services non-audit à condition que le montant des honoraires de ces services ne dépasse pas 70% des honoraires des services d'audit (Code des sociétés et des associations, 2019).

### **2.2.1.2 Intérêt financier, relation d'affaires, et liens familiaux**

Outre les services non-audit, l'indépendance pourrait également être menacée par un lien d'affaire entre le commissaire et son client. En effet, dans l'article 12 de la loi du 07 décembre 2016, le réviseur d'entreprises ne peut pas accepter ou poursuivre une mission révisorale s'il existe de manière directe ou indirecte une relation d'affaires, un intérêt financier entre lui, et l'entité auditée (loi portant organisation de la profession de réviseurs, 2016). Par exemple, un réviseur ne peut pas acheter ou vendre pour lui-même ou ses enfants mineurs des instruments financiers de la société contrôlée sauf s'il s'agit d'un organisme de placement collectif, les fonds gérés (fond de pension, assurance vie).

En sus, Il ne peut pas accepter de l'argent ou des cadeaux de la part de l'entité qu'il contrôle.

### **2.2.1.3 Les honoraires subordonnés**

Les honoraires dépendant du résultat de l'entité audité pourraient également nuire à l'indépendance du réviseur. C'est pourquoi la loi du 07 décembre 2016 dans son article 20 interdit les honoraires subordonnés aux résultats relatifs aux missions de contrôles. Quelles que soient les mesures de sauvegarde prises par le commissaire, ses honoraires ne doivent pas dépendre du résultat de l'entité contrôlée (Loi organisant la profession de réviseurs, 2016).

### **2.2.1.4 Les incompatibilités**

Il existe certains métiers qui ne sont pas compatibles avec la profession de réviseur. C'est notamment : le statut d'employé sauf employé auprès d'un autre cabinet de révision ou enseignants ; l'exercice d'une activité commerciale direct, ou indirect, administrateur, gérant ; ainsi que la fonction de ministre ou de secrétaire d'Etat.

Si jamais, un réviseur se trouve dans un état d'incompatibilité, il devrait le signaler à l'institut des réviseurs d'entreprises, être empêché d'exercer les missions révisables. Il reste néanmoins enregistré dans le registre public jusqu'à la durée de son empêchement (loi portant organisation de la profession de réviseurs, 2016).

Pour finir, un réviseur qui se trouve dans l'une des situations citées ci-dessus, doit prendre toutes les mesures de sauvegarde afin de limiter les menaces qui pèseraient sur son indépendance. D'ailleurs dans l'article 12 de la loi du 07 décembre 2016, il est mentionné ce qui suit :

*Le réviseur doit prendre toutes les mesures pour garantir que lors de l'exercice d'une mission, son indépendance ne sera pas affectée par un conflit d'intérêt, une relation d'affaires, toute relation directe ou indirecte impliquant le réviseur qui effectue la mission ou les membres de son réseau. Il ne peut pas poursuivre une mission révisable s'il existe de manière directe ou indirecte une relation financière, personnelle, d'affaire, d'emploi ou autre relation. (Loi organisant la profession de réviseurs, 2016)*

### **2.2.1.5 La rotation obligatoire**

La rotation obligatoire est l'une des mesures prises par le législateur belge pour limiter les risques de familiarisation causés par une trop longue durée de mandats. En effet, la loi du 07

décembre 2016, oblige une rotation des cabinets d'audit et des associées du même cabinet dans certains cas. C'est le cas du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP).

Par ailleurs, le décret wallon du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle légal des comptes au sein des organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public et au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs impose une rotation des cabinets d'audit pour le contrôle légal des sociétés susmentionnées (décret wallon, 2009).

Le but de cette obligation de rotation est de renforcer l'indépendance du réviseur. En effet, comme nous l'avons mentionné dans la section précédente, une trop longue relation avec le client pourrait entraver l'indépendance de l'auditeur. C'est sans doute pour cette raison que le législateur oblige une rotation dans le cadre des sociétés « dites risquées ».

Dans cette partie, nous nous limiterons essentiellement à la réglementation en la matière. La revue de la documentation des chercheurs concernant la rotation obligatoire sera examinée dans le chapitre 4.

#### **2.2.1.5.1 Quelques définitions**

Etant donné que la rotation obligatoire ne concerne actuellement que les entités mentionnées ci-dessus, Il est nécessaire de les définir.

Entité d'intérêt public (EIP) : la définition la plus récente d'une EIP est incluse dans l'article 1 : 12 du Code des sociétés et des associations. Cet article dispose que :

*Par "entité d'intérêt public", il faut entendre : 1° les sociétés cotées visées à l'article 1:11 ; 2° les sociétés dont les valeurs mobilières visées à l'article 2, 31°, b) et c), de la loi du 2 août 2002 sur la surveillance du secteur financier et les services financiers, sont admis aux négociations sur un marché réglementé visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE ; 3° les établissements de crédit visés au livre II de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit ; 4° les entreprises d'assurance ou de réassurance visées au livre II de la loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance ; 5° les organismes de liquidation et les organismes assimilés à des organismes de liquidation visés à l'article 36/1, 14°, de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la*

*Banque nationale de Belgique ainsi que les organismes dont l'activité consiste à assurer, en tout ou en partie, la gestion opérationnelle des services fournis par de tels organismes de liquidation. (Code des sociétés et des associations, 2019)*

Il ressort de cette définition que l'entité d'intérêt public concerne essentiellement des sociétés cotées, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances ou de réassurance, les organismes de liquidation.

Un organisme d'intérêt public : en abrégé OIP, désigne, au sens large, une personne morale de droit public créée par une loi, un décret ou une ordonnance, et à qui est confiée la gestion d'un service public<sup>1</sup>.

Une intercommunale : est une association d'au moins deux communes qui décident de gérer ensemble une matière d'intérêt communal. Par exemple, l'enlèvement des immondices, la gestion d'un hôpital, la distribution d'électricité<sup>2</sup>.

Il faut donc au moins deux communes pour faire une intercommunale, mais d'autres partenaires peuvent aussi en faire partie, comme la province, le CPAS, la Région wallonne, une autre intercommunale... ou des partenaires privés<sup>3</sup>.

Les sociétés de logement de service public (SLSP) : sont les acteurs incontournables d'une politique de logement au niveau local. Partenaires privilégiées des villes et communes dans la mise en œuvre d'une politique en matière de logement, elles sont au nombre de 64 à l'échelle de la Wallonie<sup>4</sup>.

Après avoir défini ces différentes entités pour lesquelles la rotation est obligatoire, il s'agira ensuite de présenter les différents types de rotation obligatoire.

#### **2.2.1.5.2 Rotation interne obligatoire**

---

<sup>1</sup> [https://fr.wikipedia.org/wiki/Organismes\\_d%27int%C3%A9r%C3%AAt\\_public](https://fr.wikipedia.org/wiki/Organismes_d%27int%C3%A9r%C3%AAt_public) définition d'une OIP.  
Consulté le 05 mai 2020

<sup>2</sup> <https://www.lalouviere.be/ma-ville/intercommunales> Définition d'une Intercommunales.

<sup>3</sup> <https://www.lalouviere.be/ma-ville/intercommunales> Définition d'une Intercommunales.

<sup>4</sup> <http://www.uvcw.be/articles/0,0,0,0,3164.htm> Définition d'une société de logement public.

Conformément à la loi du 07 décembre 2016, les cabinets d’audit qui font le contrôle légal des comptes d’une EIP et ses filiales, sont soumis à une rotation obligatoire des représentants permanents du cabinet. Si l’audit est réalisé par un commissaire personne physique, celui-ci doit transférer le mandat à un confrère. Cette rotation obligatoire interne doit se faire tous les six ans. De plus, les commissaires remplacés ne peuvent participer à nouveau à l’audit de cette entité qu’après une période de 3 ans (loi organisant la profession de réviseurs, 2016).

Le but d’une telle rotation est d’éviter la familiarité excessive qui pourrait naître entre un réviseur et son client.

### **2.2.1.5.3 Rotation externe obligatoire**

En vertu de l’article 3 : 61 du CSA, le commissaire qui est chargé de contrôler légalement les comptes d’une EIP, ne peut pas exercer plus de trois mandats consécutifs auprès de la même entité. Le mandat d’un commissaire étant de trois ans, selon cet article, il ne peut faire plus de neuf ans avec la même entité.

Cependant, il existe des exceptions à cette durée maximale qui pourrait être prolongée jusqu’à 24 ans. En fait, dans le paragraphe 3 du même article, il est inscrit ce qui suit :

*L'entité d'intérêt public peut décider de renouveler le mandat du commissaire :*

*a) pour effectuer seul le contrôle légal des comptes, pour autant que l'entité d'intérêt public puisse se baser sur une procédure d'appel d'offres public. Dans ce cas, les renouvellements ne peuvent pas excéder dix-huit ans, soit au maximum trois mandats supplémentaires, lorsqu'il est décidé de renouveler le mandat du commissaire en place.*

*b) pour effectuer le contrôle légal des comptes conjointement avec un ou plusieurs autres commissaires, qui forment un collège de commissaires indépendants les uns des autres en charge du contrôle conjoint. Dans ce cas, Les renouvellements ne peuvent pas dépasser vingt-quatre ans, soit au maximum cinq mandats supplémentaires, lorsqu'il est décidé de nommer plusieurs commissaires chargés du contrôle conjoint. (Code des sociétés et des associations, 2019)*

En outre, après l’expiration des durées maximales (dix-huit et vingt-quatre ans), ni le commissaire, ni le cas échéant, aucun membre du réseau dans l’Union européenne dont il relève ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même entité d’intérêt public au cours des quatre années qui suivent (Code des sociétés et des associations, 2019).

Néanmoins, le CSA prévoit une exception de renouvellement supplémentaire. En effet, après l'expiration des durées maximales (dix-huit et vingt-quatre ans), l'entité d'intérêt public peut, à titre exceptionnel, demander au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (CSRE) d'autoriser une prolongation au titre de laquelle l'entité d'intérêt public peut à nouveau désigner le même commissaire pour la mission de contrôle légal conformément aux conditions définies au paragraphe 3. La durée de ce nouveau mandat ne dépasse pas deux ans (Code des sociétés et des associations, 2019)

De manière générale, la qualité de l'audit a une corrélation positive avec l'indépendance de l'auditeur, En effet, sans indépendance du réviseur, on ne pourrait pas parler de qualité des prestations d'audit. On se demande tout de même si l'indépendance est liée à la qualité de l'audit de manière directe ou indirecte. Nous tenterons de répondre à cette question dans la deuxième partie de ce mémoire.

## **2.3 Le contrôle qualité**

Deux types de contrôle qualité seront examinés de manière générale : le contrôle qualité interne et externe.

### **2.3.1 Contrôle qualité interne : la Norme Internationale de Contrôle Qualité 1 (ISQC1)**

La norme internationale de contrôle qualité 1 traite de l'obligation d'un cabinet concernant son système de contrôle qualité et l'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il s'agit d'un contrôle qualité en interne. L'ISQC1 exige à tous les réviseurs de disposer d'un système de contrôle qualité. S'il s'agit d'un petit cabinet ne disposant pas d'un tel système, il doit faire appel à des réviseurs externes pour le contrôle qualité. Cette norme vient compléter la norme ISA 220, qui traite aussi du contrôle qualité d'un audit des états financiers (norme internationale de contrôle qualité 1, 2009).

### **2.3.2 Contrôle qualité externe**

Ce contrôle qualité est dit « externe » parce qu'il est réalisé par des personnes externes à l'entreprise. En fait, C'est le collège de supervision des réviseurs d'entreprises (CSRE) qui organise les contrôles qualité et leur processus, le CSRE assure cette mission avec l'aide d'inspecteurs qui peuvent être des réviseurs d'entreprises personnes physiques, mais dans le cas d'un contrôle légal d'une EIP, l'inspecteur doit être un externe à la profession et un membre de la FSMA. Les inspecteurs doivent être compétents et indépendants, ils doivent également communiquer et discuter des constatations avec les réviseurs avant de transmettre le rapport au CSRE (loi organisant la profession de réviseurs, 2016)

Ce contrôle qualité permet de vérifier si le réviseur contrôlé est doté d'une organisation appropriée, il vise aussi à garantir au public que le réviseur respecte bien les normes de contrôle et les règles de déontologie. En outre, tous les réviseurs sont soumis au contrôle qualité tous les 3 ans pour ceux qui font le contrôle légal des comptes des EIP, et tous les 6 ans pour ceux qui font le contrôle légal des autres sociétés (loi organisant la profession de réviseurs, 2016).

En somme, l'existence d'un contrôle sur la manière dont le cabinet est organisé, d'un contrôle des missions d'audit des réviseurs et d'une obligation de revue de contrôle qualité de certaines missions. Cela pourrait améliorer la qualité du travail des réviseurs.

### **2.4 La compétence du réviseur**

Tout comme l'indépendance, la compétence constitue aussi une des qualités importantes d'un auditeur externe. Les auditeurs externes jouent un rôle très important dans notre société, ils doivent dès lors faire preuve d'une compétence totale dans l'exercice de leurs fonctions. D'ailleurs selon la loi du 07 décembre 2016, le réviseur d'entreprises doit avant d'accepter une mission, vérifier qu'il dispose des capacités pour le bon accomplissement de la mission.

Lee et Stone (1995) définissent la compétence comme l'expertise qui peut être utilisée de façon assez explicite pour mener des audits de façon objective. Au regard de cette définition, il ressort que l'auditeur qui possède une connaissance suffisante, expérimentée et explicite peut effectuer l'audit avec objectivité, soin et minutie.

Ainsi, Schauer (2002) identifie l'expérience comme l'une des composantes clés de la compétence pouvant affecter le niveau de la qualité de l'audit fourni par un auditeur externe.

De même, Suyono (2012) pense que l'expérience est une compétence acquise sur une longue période qui permet aux auditeurs de clarifier les inexactitudes révélées. C'est ainsi qu'un auditeur plus expérimenté dispose les capacités de déceler, comprendre et analyser la cause des inexactitudes constatées, ce qui conduira à une amélioration de la qualité de l'audit (Suyono, 2012).

Dans ce contexte, Bertin (2002) atteste que les auditeurs expérimentés sont capables de détecter et de signaler plus de fraudes et d'erreurs que les moins expérimentés et que l'expérience influence positivement la qualité de l'audit. De plus, l'expérience permettra de préserver une indépendance intellectuelle par rapport à l'entreprise auditée et de renforcer la qualité de l'audit (Bertin, 2002).

Par ailleurs, Tran Vu (2009) a utilisé la formation comme un élément important de la compétence pour déterminer la qualité de la détection des anomalies. En plus d'être un moyen utile pour maintenir une meilleure appréciation des comptes, la formation est un facteur de renforcement de l'indépendance de l'auditeur (Tran Vu, 2009).

Les réviseurs d'entreprises doivent se former en permanence en audit, en comptabilité, en déontologie ; de manière générale, ils doivent suivre un programme de formation professionnel spécifique lié à la profession d'audit (loi organisant la profession de réviseurs, 2016).

Comme le soulignent Mautz et Sharaf (1986) un praticien prudent est censé avoir des notions de la philosophie et de l'application de l'audit, ainsi qu'un niveau de formation commun à la moyenne des auditeurs indépendants. Il doit également pouvoir reconnaître les indications d'irrégularités et de se tenir au courant des développements dans la préparation et la détection des irrégularités.

Finalement, la compétence contribue à une amélioration de la qualité des services de l'auditeur et son image de marque. A cet effet, Alim et al (2007), pensent que la qualité de l'audit peut être atteinte si l'auditeur a une bonne compétence, laquelle est composée de deux dimensions d'expérience et de connaissances.

## **2.5 La taille du cabinet d'audit**

Plusieurs études fournissent des preuves de l'impact de la taille du cabinet sur la qualité de l'audit. La difficulté à mesurer la qualité de l'audit a amené de nombreux chercheurs à utiliser la taille du cabinet d'audit comme alternative.

En l'occurrence, DeAngelo (1981) est parti du principe que les grands cabinets d'audit ont une capacité maximale d'expertise, de professionnalisme et d'innovation technique et technologique, ce qui augmente la probabilité de découverte de failles dans le système comptable et de découverte d'erreurs et de manipulations. Elle estime également que les grands cabinets d'audit sont plus indépendants de leurs clients, ce qui augmenterait la probabilité de signaler les violations. En bref, les grandes sociétés d'audit fourniraient généralement des audits de meilleure qualité.

Au contraire, Wyer et al. (1988) considèrent faible la théorie de DeAngelo sur la relation entre la taille du cabinet et la qualité de l'audit. En effet, les tests des modèles de rapports à travers les différents niveaux et groupes n'ont pas trouvé de lien important entre la taille du cabinet d'audit et les rapports émis par les auditeurs.

Leur théorie montre que les petits cabinets ont émis une plus grande proportion de rapports qualifiés, bien que cette différence ne soit pas suffisamment importante pour indiquer une relation globale entre la taille et les modèles de rapports, mais l'hypothèse selon laquelle la taille du cabinet d'audit et la qualité de l'audit (telle que définie par DeAngelo) sont liées n'est pas soutenue par les résultats de cette étude (Wyer et al., 1988).

En outre, d'autres études montrent que les plus grands cabinets d'audit ne fournissent pas toujours des audits de meilleure qualité que les petits cabinets d'audit. C'est le cas de Tate (2002) qui a constaté que les rapports des auditeurs des grands cabinets étaient plus souvent en non-conformité avec la réglementation fédérale et il estime que les auditeurs des grands cabinets sont moins susceptibles, de signaler des lacunes importantes dans les contrôles internes.

En termes d'analyse, il ne fait aucun doute que les grands cabinets d'audit ont la capacité, la qualification potentielle, des auditeurs qualifiés, des éléments compétents, l'utilisation d'informations techniques et le recours à des méthodes sophistiquées et efficaces ; il en résulte donc des audits de grande qualité et une profession d'audit développée. Mais l'effondrement des grands cabinets d'audit comme Arthur Andersen sape certainement cette affirmation selon laquelle les grands auditeurs sont associés à une qualité d'audit plus élevé.

### **3. Le mandat du commissaire**

Ce chapitre fera référence au nouveau Code des sociétés et des associations (CSA) qui est introduit par la loi du 23 mars 2019.

Comme nous l'avons vu dans le premier chapitre, en Belgique, on utilise le mot réviseur pour faire référence au terme auditeur externe. Un réviseur d'entreprises est appelé commissaire lorsqu'un mandat de contrôle légal lui est attribué.

Ce chapitre abordera tout d'abord la réglementation sur la nomination du commissaire, ensuite la durée du mandat de commissaire et enfin la réglementation sur la fin du mandat de commissaire.

#### **3.1 Obligation de nommer un commissaire**

Selon le CSA, les grandes entités à savoir : les grandes sociétés, les grandes associations (Associations sans but lucratif, Associations internationales sans but lucratif : ASBL et AISBL), les grandes fondations, les sociétés cotées et les groupes consolidés ont l'obligation de nommer un commissaire pour certifier les comptes et donner une assurance raisonnable aux utilisateurs des comptes annuels.

##### **3.1.1 Les entités ayant l'obligation de nommer un commissaire**

Toutes les entités qui sont qualifiées de grandes selon le Code des sociétés et des associations doivent désigner un commissaire. Depuis l'introduction du nouveau Code des sociétés, les grandes Associations Sans But Lucratif (ASBL), et les grandes Associations Internationales Sans But Lucratif (AISBL) et les grandes fondations ont l'obligation de nommer un commissaire pour le contrôle légal de leurs comptes annuels.

Dans les articles 1 :24 ; 1 : 28 et 1.30 du code des société et des associations le législateur identifie les critères à respecter pour être définir comme étant une grande entité. Une entité est dite grande, si elle a plus de 100 travailleurs ou si elle dépasse plus d'un des critères suivants :

- Nombre de travailleurs : 50 ;
- Chiffre d'affaires annuel : (hors tva) 9.300.000 euros ;
- Total du bilan : 4.500.000 euros.

En effet, dans les articles 3 :73, 3 : 47 et Art 3 :51 du code des sociétés et des associations, les grandes entités telles qu'expliquées ci-dessus doivent confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle légal de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations devant être constatées dans les comptes annuels.

Il faut donc noter que les petites entités (les petites sociétés, les petites ASBL, AISBL et les petites fondations) ne sont pas tenues de nommer un commissaire, toutefois elles peuvent le faire volontairement si elles désirent par exemple augmenter leur crédibilité ainsi que leur transparence.

### **3.1.2 Les conditions pour être nommé commissaire**

Ne peuvent être désignés comme commissaire que les personnes morales ou physiques enregistrées à l'institut des réviseurs d'entreprises en tant que réviseurs d'entreprises.

Le commissaire est nommé par l'assemblée générale pour une mission de contrôle légal des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés.

Ainsi, une quelconque désignation ou renouvellement d'un mandat de commissaire qui ne respecte pas les dispositions ci-dessus sera annulé par le tribunal de l'entreprise (Code des sociétés et des associations, 2019).

### **3.2 Durée de mandat du commissaire et nombre de mandats successifs**

« *Le commissaire est nommé pour un terme de 3 ans renouvelable* » (CSA, 2019).

Mais pour ce qui est des contrôles légaux d'une entité d'intérêt public (EIP), il existe des exceptions tel que décrit dans chapitre précédent (Cf. section rotation externe obligatoire)

### **3.3 Cessation du mandat du commissaire**

Le mandat de commissaire peut prendre fin de différentes manières : la révocation, la démission, de commun accord, le décès du commissaire. Ces différents éléments seront examinés ci-dessous.

#### **3.3.1 Révocation et démission du commissaire**

Dans l'article 3 :66 du CSA, la révocation ou la démission d'un commissaire en cours de mandat est interdite sauf pour des motifs justes et valables.

Le juste motif de révocation du commissaire se définit comme toutes circonstances faites par le commissaire de manière à le discréditer vis-à-vis des actionnaires. Seul le juge a le pouvoir

d'apprécier le caractère légitime du juste motif. Les justes motifs doivent être sérieux, ce qui veut dire qu'ils doivent se fonder sur certains faits dont l'objectivité peut être vérifiée par le juge. (Bernard, 2011)

Le législateur veut éviter ici le risque que le commissaire fuit ses responsabilités face aux infractions ou irrégularité qu'il aurait constatées ; il est donc obligé de rester jusqu'à la fin de son mandat. Le législateur veut également protéger le commissaire contre une éventuelle révocation abusive.

### **3.3.1.1 Révocation du commissaire pour juste motifs**

En ce qui concerne la révocation du commissaire pour juste motif, le commissaire ne peut être révoqué que par l'Assemblée générale. Toutefois, si l'entreprise dispose d'un conseil d'entreprises, le commissaire ne peut être révoqué que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprises statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs. (Code des sociétés et des associations, 2019)

Lorsqu'il s'agit du contrôle légal des comptes d'une EIP, la révocation pour juste motif peut être introduite auprès du tribunal de l'entreprise par tout intéressé. Par exemple, tout actionnaire représentant au moins cinq pour cent des droits de vote ou du capital, le collège de supervision des réviseurs d'entreprises, peuvent introduire une demande de révocation du commissaire pour des motifs justes et valables (code des sociétés et des associations, 2019).

### **3.3.1.2 Démission du commissaire pour motif personnel grave**

En vertu de l'article 3 :66 du CSA, le commissaire ne peut pas démissionner en cours de mandat sauf en cas de motif personnel grave. Aussi, il ne peut démissionner que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission. Ainsi, toute manœuvre visant à provoquer la démission du commissaire en place, en vue de le remplacer par un confrère entretenant des relations de collaboration professionnelle avec l'auditeur de la société mère, est également reprobée par le Conseil de l'IRE. (Code des sociétés et des associations, 2019).

Un motif personnel grave, concerne surtout des raisons médicales. Mais il pourrait également s'agir des conséquences d'une renonciation à la qualité de réviseur d'entreprises. (Bernard, 2011).

Par exemple, un commissaire peut arrêter l'exercice de sa mission au cours de son mandat s'il constate que son indépendance a été entravée.

### **3.3.1.3 Formalités d'information en matière de révocation et de démission**

Il est prévu dans l'article 3 :66 du CSA que tout commissaire qui démissionne doit informer par écrit le conseil d'entreprise ou à l'assemblée générale de la société contrôlée, des raisons de sa démission. De plus, en cas de révocation ou de démission, le commissaire et la société contrôlée doivent informer le collège de supervision des réviseurs d'entreprises sur la révocation ou la démission en cours de mandat. Ils doivent également exposer de manière appropriée les motifs de l'interruption de mandat, qu'elle soit faite de commun accord ou non. (Code des sociétés et des associations, 2019)

En outre, si l'assemblée générale délibère sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question dans l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée au commissaire. Ce dernier peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles qui sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des actionnaires, Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée générale (Code des sociétés et des associations, 2019).

Toutefois, la société peut, par requête adressée au président du tribunal de l'entreprise et notifiée préalablement au commissaire, demander l'autorisation de ne point communiquer aux actionnaires les observations qui sont de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal de l'entreprise entend la société et le commissaire en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel (Code des sociétés et des associations, 2019).

### **3.3.2 Cessation du mandat d'un commun accord**

Le Code des sociétés et des associations ne mentionne rien quant à la cessation du mandat de commissaire à la suite d'un accord amiable entre le commissaire et l'entité auditée. D'après l'article 3 : 66 du CSA, « *une telle cessation ne peut être possible que si les parties ont marqué leur accord.* » (Code des sociétés et des associations, 2019).

Cependant, le conseil de l'IRE dans son avis (2019/10) précise que « *l'interruption de mandat de commun accord n'est pas prévue par le code des sociétés.* « *Commun accord* » ne sera

*possible que lors d'une révocation ou d'une démission.* » (Avis 2019/10 du conseil de l'IRE, 2019).

### **3.3.3 Décès du commissaire ou dissolution de la société de révision**

Le mandat du commissaire prend également fin en cas de décès du commissaire, car étant un mandat « intuitu personae », si le commissaire décède, le mandat prendra automatiquement fin également. Pour éviter la convocation d'une assemblée générale extraordinaire et assurer la continuité dans le contrôle, il est conseillé de désigner un commissaire suppléant (Code des sociétés et des associations, 2019).

D'une manière générale, le CSA permet au commissaire d'entretenir une relation à long terme avec son client sauf lorsqu'il s'agit du contrôle légal des entités d'intérêt public, dans ce cas, la durée du mandat est limitée.

Cependant, cette longévité du mandat du commissaire comme l'ont mentionné Deis et Giroux (1992) peut être un frein à la qualité de l'audit, car, plus l'auditeur reste longtemps avec son client, plus la qualité de l'audit diminue. Comment les pays ont-ils procédé pour réduire la durée du mandat du commissaire et améliorer la qualité de l'audit ? Nous répondrons à cette question dans le chapitre suivant.

## **4. Utilité de la rotation obligatoire**

Après avoir mis en lumière les différents concepts-clés qui ont une influence sur la qualité de l'audit ainsi que le mandat du commissaire, il est important de faire un point sur l'utilité de la rotation obligatoire, étant donné qu'elle est utilisée par beaucoup de pays comme un moyen pour réduire la longue association entre l'auditeur et son client afin d'améliorer la qualité de l'audit.

La rotation des auditeurs a fait l'objet des recherches approfondies depuis des années, les universitaires et les auditeurs débattent sur la nécessité d'une rotation obligatoire des cabinets d'audit. Après les grandes fraudes financières qui se sont produites ces dernières années (par exemple Enron et WorldCom), la question est devenue l'objet de discussions également pour un plus grand nombre de gouvernements et d'institutions nationales en l'occurrence la Commission de l'Union Européenne. C'est ainsi, que le Parlement européen a voté pour accepter la nouvelle 8e directive sur le droit des sociétés afin de répondre à ces scandales d'informations financières.

Cette directive suit la voie de l'harmonisation minimale pour fixer les normes de base que les États membres doivent appliquer afin de protéger la qualité de l'audit, tout en leur laissant la liberté d'ajouter des exigences nationales spécifiques lorsqu'ils le jugent nécessaires. Un exemple concret découle de la position adoptée sur les questions de la rotation obligatoire des cabinets d'audit. La 8e directive propose une rotation des associés d'audit, mais laisse aux États membres la liberté de décider s'ils veulent imposer une rotation obligatoire des cabinets au niveau national. En Belgique, par exemple, cette rotation obligatoire concerne uniquement le contrôle légal des comptes de certaines sociétés particulières (Cf. chapitre 2, section 2.2.1.5).

### **4.1 La rotation obligatoire et la longue durée de la mission d'audit**

Plusieurs études antérieures considèrent la rotation obligatoire comme un moyen d'améliorer la qualité de l'audit, en raison du fait que la longue durée des mandats de l'auditeur pourrait accroître la familiarité avec le client. Par exemple, l'article de Copley et Doucet, (1993) a pour but d'examiner la relation qui existe entre la qualité de l'audit et la durée du mandat des auditeurs, car cette relation est importante pour évaluer l'utilité de la rotation obligatoire. Les auteurs décrivent et testent un modèle statistique qui est axé sur l'incitation de l'auditeur à produire un service de qualité. Les résultats montrent que la probabilité de recevoir un audit de qualité inférieure augmente avec la durée de la relation entre l'auditeur et le client. Cela signifie

que plus la relation auditeur/client est longue, plus est élevé le risque que la qualité des services d'audit diminue. Les auteurs concluent qu'une rotation périodique des auditeurs peut améliorer la qualité de l'audit (Copley et Doucet, 1993).

De plus, Vanstraelen (2000) examine l'incidence des missions de l'audit à long terme renouvelables sur le comportement et l'indépendance de l'auditeur en matière de présentation de rapports. L'analyse est effectuée sur deux échantillons des sociétés belges et les données sont tirées de la Banque nationale de Belgique. Les résultats ont montré que les entreprises qui reçoivent un rapport d'audit propre ont une relation beaucoup plus longue avec les auditeurs que les entreprises qui reçoivent un rapport non-propre.

Cela donne à penser que les auditeurs sont plus disposés à publier un rapport malpropre au cours de la dernière année du mandat officiel qu'au cours des années précédentes. Ainsi, une longue période d'occupation réduit la probabilité que l'auditeur émette un rapport avec réserve. L'auteur affirme qu'une rotation obligatoire des auditeurs est nécessaire pour maintenir la valeur d'un audit pour les utilisateurs externes (Vanstraelen, 2000).

En revanche, certains auteurs, soutiennent l'opinion selon laquelle le meilleur travail d'audit ne peut être effectué qu'après les premières années de la mission (en raison des connaissances particulières qui ont été acquises au cours de la mission) d'une part, et d'autre part l'opinion selon laquelle la rotation obligatoire engendre des coûts qui impliquent à la fois des auditeurs et les clients.

En ce qui concerne la première opinion, c'est-à-dire celle selon laquelle le meilleur travail d'audit ne peut être effectué qu'après les premières années de la mission, Carcello et Nagy (2004), examinent la relation entre la qualité des services d'audit et la rotation obligatoire explorée dans une perspective de la présentation des comptes frauduleux.

Ainsi, les auteurs ont constaté une relation positive significative entre la courte durée d'exercice des fonctions d'auditeur et le nombre de rapports financiers frauduleux. Comme la fraude est plus susceptible de se produire au cours des premières années de la mission, la rotation obligatoire pourrait avoir des effets négatifs sur la qualité de l'audit.

La seconde opinion est examinée dans une analyse réalisée par SDA Bocconi, école de gestion (2002). Un questionnaire a été envoyé aux auditeurs internes, aux managers et aux contrôleurs des Big 5 des sociétés italiennes cotées en bourse. Les résultats de l'enquête montrent que 91

% des auditeurs internes interrogés ont déclaré qu'au cours de la première année de mission (pour laquelle la règle de rotation est en vigueur), le temps passé à expliquer au nouvel auditeur la structure de contrôle interne augmente.

Tous les gestionnaires interrogés ont déclaré que la première année, le temps consacré à l'auditeur augmente, ce qui a une incidence sur le coût total de l'audit. Les cinq grands cabinets d'audit ont également déclaré qu'il est nécessaire de consacrer plus d'heures, à une nouvelle entité auditée que dans les années suivantes. Ainsi, durant la première année d'audit, les coûts de l'entité auditée et de l'auditeur augmentent.

Malgré ces résultats, les honoraires d'audit versés au nouvel auditeur sont inférieurs à ceux versés à l'ancien auditeur externe. Cela s'explique par le fait que les sociétés perçoivent l'audit comme un service standard et qu'elles choisissent le réviseur qui demande les honoraires d'audit les plus bas et que la concurrence est féroce autour des honoraires d'audit lorsqu'une rotation obligatoire se produit. Les conclusions soulignent que la rotation obligatoire augmente les coûts de démarrage de l'auditeur et de l'audit.

Finalement, la rotation obligatoire est utilisée par plusieurs chercheurs comme moyen de réduire les risques de dépendance. Il ne faut pas oublier qu'il existe une différence significative entre une rotation obligatoire des cabinets d'audit et une rotation des partenaires d'audit (rotation interne). Après avoir examiné les différentes positions ci-dessus, il apparaît que même si la rotation obligatoire engendre des coûts tant pour les auditeurs que pour les clients, elle pourrait être un moyen important pour limiter les risques de dépendance, de familiarisation engendrée par la longue durée de relation entre l'auditeur et son client.

L'analyse documentaire de ce mémoire reflète la conclusion générale selon laquelle les effets observés de la longue durée des mandats des auditeurs sur la qualité de l'audit varient et ne peuvent pas converger vers un consensus unique. Jusqu'à présent, la littérature bien que très large, n'a pas été en mesure de fournir des preuves quant à l'impact de la longévité des mandats du commissaire sur la qualité de l'audit dans le contexte de la Belgique.

De plus, l'obligation d'une rotation comme moyen de réduire cette longévité des mandats des commissaires concerne uniquement le contrôle légal des comptes des EIP et des intercommunales. Est-ce que c'est parce qu'il n'existe pas de rotation obligatoire pour le contrôle légal des autres entités qu'on pourrait conclure que l'indépendance du réviseur est remise en cause ? En effet, le législateur belge ne prévoit aucune limitation de la durée du

mandat pour le contrôle légal des autres sociétés. Peut-on dire que les commissaires qui font le contrôle légal de ces sociétés ne sont pas ou risquent ne plus être indépendants ? Pourquoi le code de déontologie ne prévoit-il pas une rotation pour les autres sociétés ? Pourtant, c'est le même contrôle légal qui est effectué aussi bien chez les EIP que chez les autres entités. Le fait de roter pourrait donner une certaine assurance au niveau de l'indépendance vis-à-vis des tiers. Mais la rotation ne garantit pas forcément une meilleure indépendance.

Il serait donc utile d'avoir l'opinion des professionnels du métier sur une éventuelle rotation obligatoire pour le contrôle légal des autres sociétés, dans le but d'améliorer la qualité de l'audit.

## DEUXIEME PARTIE : METHODOLOGIE

La revue de la littérature a permis de présenter trois concepts principaux de cette étude, d'une part, la qualité de l'audit (y compris les indicateurs de mesure), d'autre part, le mandat de commissaire et enfin la rotation obligatoire (interne et externe).

D'après sa définition de la qualité de l'audit, De Angelo (1981), identifie l'indépendance comme un élément important qui permettrait d'améliorer la qualité de l'audit (De Angelo 1981). De plus, le code de déontologie, met également l'accent sur l'indépendance des réviseurs et impose une rotation obligatoire des cabinets d'audit et des membres du même cabinet, dans le but de limiter les risques de familiarisation et améliorer la qualité de l'audit.

Il s'agira dans cette partie de mettre les différents concepts susmentionnés en application afin de tenter de répondre à la question de recherche : la longue durée des mandats de commissaire, influence-t-elle la qualité de l'audit en Belgique ?

Pour ce faire, deux hypothèses ont été formulées à savoir :

- Hypothèse 1 (H1) : la rotation obligatoire interne et externe influence de manière positive l'indépendance du commissaire.
- Hypothèse 2 (H2) : la rotation obligatoire interne et externe améliore la qualité de l'audit.

Afin de répondre à la question de recherche, l'approche explicative permettra de confirmer ou d'infirmer les hypothèses ci-dessus. Cette approche consiste à élucider les différentes relations qui pourraient exister entre des événements et ainsi déterminer les éventuelles conditions pour lesquelles ces événements se produisent.

Pour cela, la démarche hypothético-déductive a été favorisée. C'est une méthode qui consiste à formuler des hypothèses afin de soustraire des conséquences considérables futures ou passées. L'approche hypothético-déductive permet d'utiliser les différentes méthodes de collecte et d'analyse des données telle que le questionnaire lequel permet de poser un nombre de questions communes à tous les participants.

Le premier chapitre de cette partie examinera la méthode de collecte des données, la conception du questionnaire ainsi que la taille de l'échantillon réalisé.

Dans le deuxième chapitre, il sera question d'analyser, de discuter des principaux résultats de l'enquête et de vérifier des hypothèses formulées ci-dessus.

## 5. Questionnaire et échantillon

Cette section comprend deux parties :

Premièrement, elle fournira les détails concernant l'enquête par questionnaire, y compris la conception, la méthode d'administration du questionnaire.

Deuxièmement, elle abordera aussi les informations concernant la sélection de l'échantillon.

### 5.1 Questionnaire

#### 5.1.1 La collecte de données (méthode de collecte de données)

Le questionnaire d'enquête est la méthode de collecte de données choisie pour la conduite de cette recherche. En effet, il constitue un moyen approprié pour obtenir les informations auprès des répondants.

En outre, le questionnaire anonyme est plus approprié pour la population ciblée. Puisque les participants se sentent plus libres d'exprimer leurs opinions sans craindre d'être identifiés. La revue de la littérature a permis de mettre en évidence certains critères (la qualité de l'audit, l'indépendance du commissaire, la rotation obligatoire...) dans le questionnaire. Ainsi, les concepts évoqués dans la première partie ont permis de construire les questions.

#### 5.1.2 Conception du questionnaire

Comme l'indique la revue de la littérature, un grand nombre d'études ont examiné la relation qui existe entre la longue durée des mandats de commissaire et la qualité de l'audit.

Les deux objectifs poursuivis par cette recherche sont de découvrir quelles sont les perceptions des réviseurs d'entreprises concernant l'impact de la longue collaboration entre le commissaire et ses clients sur la qualité de l'audit d'une part. Et d'autre part avoir les opinions des commissaires (favorable ou défavorable) à propos d'une rotation obligatoire (interne et externe) comme moyen pour améliorer la qualité de l'audit. Pour cela, les hypothèses de l'étude sont formulées comme suit :

H1 : la rotation obligatoire (interne et externe) influence de manière positive l'indépendance du commissaire.

H2 : la rotation obligatoire (interne et externe) améliore la qualité de l'audit.

Le questionnaire comprend plusieurs types d'interrogations. Tout d'abord, nous avons mis l'accent majoritairement sur les questions fermées, en raison de l'aisance des participants à y répondre. De plus, elles permettent une analyse plus pratique des résultats.

Ensuite, les questions à échelles ont été utilisées pour certaines interrogations ; pour ces dernières, il n'existait pas d'échelle standardisée pour mesurer les constructions de l'étude, par conséquent, une échelle personnalisée a été développée (Cf. questionnaire en annexe 1).

De manière générale, toutes les questions fermées donnaient des possibilités aux répondants de commenter éventuellement. Toutefois, les questions à choix multiples ont également été utilisées dans l'élaboration de ce questionnaire.

Afin de recueillir les positions des répondants concernant la rotation obligatoire, les questions ouvertes ont été utilisées à cet effet.

Le questionnaire s'articule sur quatre sections. Les instructions et explications sont formulées au début du questionnaire. La première section contient des questions générales sur la rotation obligatoire, l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'audit, cette première section regroupe uniquement des questions fermées, mais avec des possibilités pour le répondant d'émettre une explication de son choix s'il le souhaite.

La deuxième section reprend les questions sur les facteurs tirés à partir de la revue de la littérature. Le but étant de vérifier si ces facteurs influencent la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur dans le contexte de cette recherche.

La troisième section, quant à elle, contient les questions sur les différentes raisons pour lesquelles les clients changent de cabinets d'audit. Le but est d'analyser s'il existe un lien entre la qualité de l'audit et le changement volontaire des cabinets d'audit par les clients.

Enfin, la quatrième section comprend des questions ouvertes sur les positions des répondants concernant l'obligation de rotation des associés et des cabinets d'audit.

Au total, le questionnaire comporte 16 questions.

### **5.1.3 Administration du questionnaire**

Une fois la formulation des questions, la répartition en section et les corrections terminées, le questionnaire a été diffusé par voie électronique. Aux fins de cette recherche, le questionnaire anonyme de type auto-administré par internet a été utilisé pour plusieurs raisons : il est plus approprié pour la population ciblée, moins coûteux que d'autres méthodes, plus faciles à distribuer, plus faciles à remplir par les répondants, et l'anonymat encourage les répondants à remplir le questionnaire. Enfin, ce type de questionnaire est largement utilisé dans les enquêtes.

Le questionnaire a été réalisé grâce au site Google Forms qui est un outil permettant d'avoir accès à de nombreuses fonctionnalités tant sur la forme donnée aux réponses (choix unique, choix multiples, échelle linéaire, grille, etc.) que sur la forme du questionnaire à proprement parler. Il permet également d'extraire les résultats sur un document Excel, ce qui facilite le traitement de ceux-ci. Google Forms propose aussi des graphiques préétablis correspondant à l'ensemble des réponses au questionnaire.

Le lien du questionnaire a ensuite été envoyé par e-mail aux répondants, ceux-ci ont directement apporté leurs réponses sur le site Google Forms.

### **5.1.4 Pré-test du questionnaire**

Pour valider la pertinence de ce questionnaire, il a été soumis à deux professionnels faisant partie de la population ciblée. Il s'agit de deux commissaires de différents cabinets d'audit dont un enseignant.

Aucun problème majeur n'a été détecté et seuls les commentaires mineurs comme le style, la longueur et la grammaire du questionnaire ont été reçus ; ces commentaires ont été pris en compte et le questionnaire a été modifié en conséquence. La version finale du questionnaire se trouve en annexe 1.

Les données réelles de cette étude ont été collectées, à l'aide de ce questionnaire, au cours du mois d'avril 2020.

## **5.2 Echantillon**

### **5.2.1 Population ciblée et taille de l'échantillon**

Dans le contexte de cette recherche, la question de recherche précise déjà un échantillon bien défini à savoir : les commissaires exerçant en Belgique. Cependant, en raison des contraintes telles que le temps et la difficulté d'obtenir les adresses e-mail, il n'a pas été possible de recueillir les données auprès de l'ensemble de la population des commissaires belges.

Dès lors, le questionnaire a été envoyé à 60 commissaires sélectionnés par la méthode non-probabiliste. Parmi ces 60 commissaires, la majorité provient des grands cabinets parce qu'ils sont les plus concernés par les questions portant sur les EIP. Ce pendant l'avis des commissaires des autres cabinets n'était pas négligeable concernant les autres questions. C'est la raison pour laquelle ils ont aussi fait partir de l'échantillon.

## **6. Résultats et Analyses**

Le questionnaire a permis de récolter 20 réponses. Mais seulement 19 répondants ont commencé et terminé le questionnaire. Par conséquent, 19 réponses ont été considérées pour cette étude.

L'objectif principal de cette partie est de fournir les résultats globaux obtenus par une enquête par questionnaire, l'interprétation de ceux-ci et la vérification des différentes hypothèses formulées précédemment.

Cette partie se déroulera selon les quatre sections du questionnaire susmentionnées.

Les réponses similaires aux questions ouvertes ont été regroupées par catégories. Les résultats des questions ouvertes ont ensuite été rapportés, sur la base de ces catégories, en suivant une approche d'analyse de contenu.

### **6.1 Première section du questionnaire**

Les interrogations de cette section comprennent les questions 1 à 9, elles sont toutes des questions fermées concernant la rotation obligatoire, l'indépendance du commissaire et la qualité des services d'audit.

Ces questions sont divisées en 2 parties : la première partie reprend les questions de 1 à 4 qui s'intéressent à la rotation obligatoire (externe et interne) pour le contrôle légal des EIP et des intercommunales, l'indépendance du commissaire et la qualité de l'audit. La deuxième partie comporte les questions de 5 à 9 qui traitent de la rotation obligatoire pour le contrôle légal des autres sociétés.

L'objectif de cette partie est de comprendre le lien qui pourrait exister entre la rotation obligatoire, l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'audit d'une part, et de vérifier les différentes hypothèses d'autre part.

## 6.1.1 Rotation obligatoire pour le contrôle légal des EIP, indépendance et qualité de l'audit

Nous avons vu dans la littérature que les réviseurs qui font le contrôle légal des EIP, des intercommunales, des organismes d'intérêt public, et des sociétés de logement de service public sont soumis à l'obligation de rotation. La rotation interne ne concerne que les EIP tandis que la rotation externe concerne aussi bien les EIP que les autres entités.

Les deux premières questions de cette partie concernent l'effet de la rotation obligatoire (interne et externe) sur la qualité de l'audit, tandis que les deux dernières concernent l'impact de la rotation obligatoire (interne et externe) sur l'indépendance du commissaire.

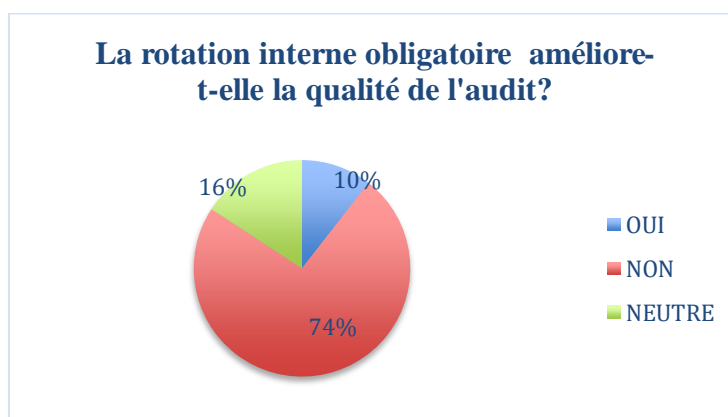
Pour rappel, en ce qui concerne le contrôle légal des comptes des EIP, des intercommunales, elle est déjà en application en Belgique.

### 6.1.1.1 Rotation interne obligatoire et la qualité de l'audit

Cette partie comprend les questions concernant l'effet de la rotation interne obligatoire sur la qualité de l'audit d'une part, et d'autre part, celles traitant de l'influence de la rotation obligatoire externe sur la qualité de l'audit.

La première question de cette section invitait les répondants à indiquer leur perception par rapport à la rotation interne obligatoire. C'est-à-dire le changement d'associés et la qualité de l'audit

*Figure 1 : réponses à la question 1*



Comme l'indique la figure 1, environ 74% des répondants pensent qu'une rotation obligatoire des associés n'améliore pas la qualité de l'audit tandis que près de 10% considèrent plutôt qu'elle pourrait améliorer la qualité de l'audit et 16% sont neutres.

En ce qui concerne les réponses négatives qui représentent 74% de notre échantillon, certains commissaires ont mentionné plusieurs raisons telles que l'indépendance d'esprit, le poids du signataire et la durée du mandat.

Les commentaires autour de leurs réponses peuvent être résumés ainsi : avec une durée de mandat plus longue, le signataire connaît mieux son client et dès lors, il est plus efficace et moins impliqué dans l'exécution des tâches d'audit. Cette approche correspond aux observations de George (2004) qui suggère qu'une durée d'audit plus longue pourrait améliorer la détection des inexactitudes dans l'information financière.

En outre, un des répondants a affirmé : « *L'indépendance d'esprit est le critère le plus important* ». Ce qui voudrait dire que le plus important est l'indépendance que le signataire possède, il sait qu'il est indépendant. Ce que pensent les tiers sur son indépendance serait moins important.

Pour les réponses positives représentant un pourcentage de 10%, on pourrait supposer que les répondants mettent l'accent sur le fait que lors d'une rotation en interne, le signataire (représentant) suivant se basera forcément sur les travaux de son prédécesseur, pas seulement une revue de son dossier, mais il s'en servira bien plus.

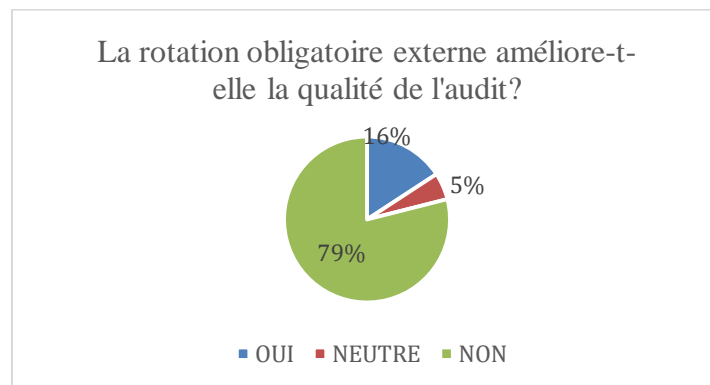
Le fait qu'un associé sait que son collègue, remplaçant, se basera sur son travail et qu'il pourrait très bien détecter ses erreurs pourrait motiver le signataire remplacé à faire de son mieux pour éviter tout embarras. Donc, le fait de savoir que quelqu'un d'autre se basera sur son travail pourrait influencer positivement la qualité de l'audit.

Après analyse de ces résultats, on pourrait conclure que la rotation interne n'améliore pas la qualité de l'audit. Celle-ci ne dépend pas exclusivement de la rotation interne. Mais, la rotation interne pourrait toutefois être intéressante pour éviter le risque de familiarisation.

### 6.1.1.2 Rotation externe obligatoire et la qualité de l'audit

Après avoir constaté qu'il n'existerait pas de lien entre la qualité de l'audit et la rotation interne, la deuxième question tentera de comprendre ce qu'il en est de la rotation externe, pour le contrôle légal des comptes des EIP et la qualité de l'audit. Ainsi, dans cette question, il s'agissait pour les répondants de donner leurs opinions concernant l'impact que pourrait avoir la rotation externe sur la qualité de l'audit.

*Figure 2 : réponses à la question 2*



La figure 2. Illustre les résultats obtenus des répondants sur cette question.

Il ressort que, 79% des répondants considèrent que la rotation des cabinets d'audit n'améliore pas la qualité de l'audit pourtant, 16% des répondants considèrent au contraire qu'il pourrait exister une relation positive entre la rotation des cabinets d'audit et la qualité de l'audit. Et 5% des répondants sont indifférents à cette question.

Il est intéressant de relever qu'il existe une légère différence avec les réponses obtenues sur la question précédente relative à l'impact de la rotation interne sur la qualité de l'audit. En effet, lorsqu'on parle de l'impact de la rotation externe sur la qualité de l'audit, le pourcentage des réponses positives augmentent par rapport à celles de l'impact de la rotation interne. Cette différence n'est toutefois pas significative car elle ne représente que 6%.

Les répondants qui estiment que la rotation externe n'améliorerait pas la qualité de l'audit justifient leurs réponses en utilisant les mêmes arguments que ceux cités précédemment s'agissant de la rotation interne (la durée du mandat, l'indépendance de l'audit). En effet, selon certains répondants, l'obligation de changement de cabinets n'implique nullement que la qualité

de l'audit va s'améliorer. Le fait de changer de cabinet ne garantit pas que le travail du cabinet suivant sera meilleur. Ou à défaut que l'ancien cabinet a exercé un travail de mauvaise qualité.

En revanche, les répondants qui pensent que la rotation externe pourrait améliorer la qualité de l'audit ont expliqué leur opinion au travers du scepticisme professionnel du commissaire : bien que la longue durée des mandats puisse permettre de détecter les erreurs elle peut aussi permettre de passer à côté des erreurs. En raison du lien de confiance qui existerait entre le commissaire et le client.

Cette confiance pourrait créer un laxisme pouvant conduire le commissaire à émettre un rapport qui ne répondrait pas à l'image fidèle des comptes du client. De ce point de vue, une rotation des cabinets pourrait permettre d'améliorer la qualité de l'audit.

Au final, force est de constater qu'il n'y a pas une grande différence entre les effets de la rotation interne et externe sur la qualité de l'audit, la tendance étant relativement identique.

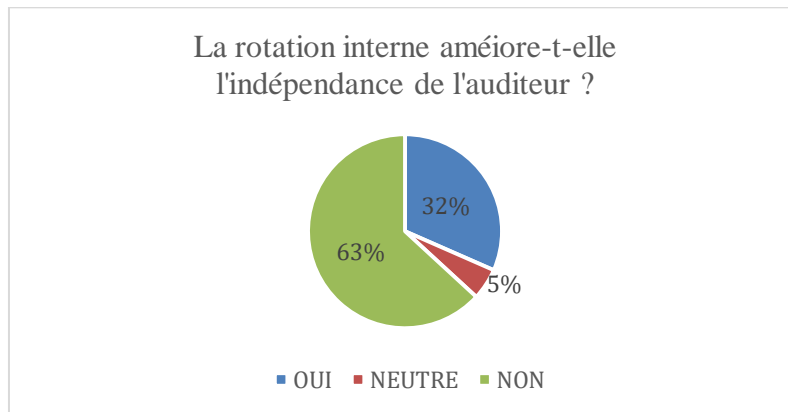
Plus de 70% des commissaires estiment que la rotation obligatoire qu'elle soit interne ou externe n'améliorerait pas la qualité de l'audit. On pourrait donc conclure qu'aussi bien la rotation obligatoire, interne qu'externe en ce qui concerne le contrôle légal des comptes des EIP, n'amélioreraient pas la qualité de l'audit.

### **6.1.1.3 Rotation interne obligatoire et indépendance de l'auditeur**

Une fois le lien entre la rotation obligatoire (lorsqu'il s'agit du contrôle légal des comptes des EIP) et la qualité de l'audit examiné, nous avons également constaté dans la littérature que la rotation obligatoire a été prise par beaucoup de pays pour réduire le risque de familiarisation et améliorer l'indépendance de l'auditeur.

La question suivante essayera de comprendre si cette rotation obligatoire permet effectivement de réduire le risque de familiarisation dans le contexte de cette recherche. Ainsi, la troisième question demandait aux répondants d'indiquer leur point de vue quant à l'effet de la rotation interne obligatoire sur l'indépendance de l'auditeur.

**Figure 3 : réponses à la question 3**



D'après la figure 3, il ressort que 63% des répondants considèrent que le changement des associés n'améliore pas l'indépendance des commissaires. Alors que 32% des répondants estiment au contraire que ce changement influencerait positivement l'indépendance du commissaire. Et 5% des répondants sont indécis face à cette question. Malheureusement, les répondants de cette question n'ont pas expliqué leurs opinions.

On remarque toute fois une différence significative entre l'impact de la rotation interne sur la qualité de l'audit et celui sur l'indépendance.

Si l'on analyse les réponses positives par exemple, celles-ci passent respectivement de 10% à 32%. Ce qui signifie que les commissaires considèrent que la rotation interne améliorerait d'avantage l'indépendance de l'auditeur.

Bien que la majorité des répondants estiment que la rotation interne n'améliore pas l'indépendance du commissaire, une partie non-négligeable des répondants affirme que la rotation interne a un impact positif sur l'indépendance des commissaires. On pourrait interpréter leur position par le fait qu'une longueur relation avec un client pourrait développer une familiarisation et ainsi nuire à l'indépendance du commissaire. Il pourrait donc être utile de changer de commissaire régulièrement pour renforcer et améliorer son indépendance.

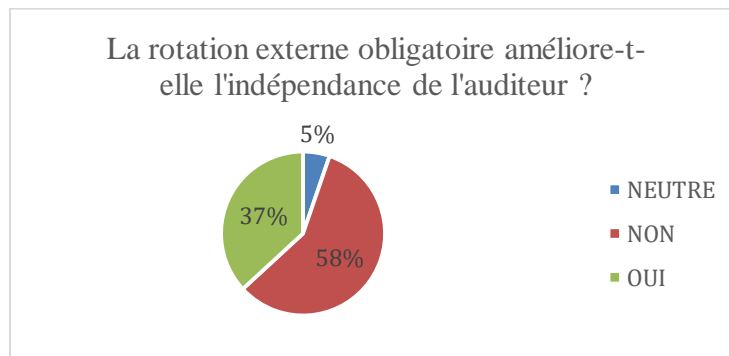
Pour conclure, on pourrait dire que le changement de signataires, n'améliore pas l'indépendance du commissaire. La rotation interne ne semble pas en effet être un élément important pour améliorer l'indépendance du commissaire.

#### 6.1.1.4 Rotation externe obligatoire et indépendance

Après avoir examiné la relation qui existe entre la rotation interne obligatoire et l'indépendance des auditeurs, il sera question dans cette partie de comprendre les perceptions des répondants à propos de la rotation externe et l'indépendance de l'auditeur.

Dès lors, la quatrième question de cette partie souhaitait que les répondants fournissent leur avis au sujet de l'effet du changement de cabinet d'audit sur l'indépendance du commissaire.

*La figure 4 : réponses à la question 4*



Les résultats indiquent que 58% des répondants estiment que la rotation des cabinets d'audit n'améliore pas l'indépendance des commissaires. Alors que 37% des participants pensent qu'elle améliorerait l'indépendance des réviseurs. Et 5% des répondants sont restés indifférents face à cette question.

Comme pour la question précédente, on observe une différence d'appréciation signification de l'impact de la rotation externe entre la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur.

Si l'on examine les résultats positifs par exemple, on remarque qu'ils ont augmenté passant ainsi de 16% pour l'impact de la rotation externe sur la qualité de l'audit à 37% pour celui sur l'indépendance de l'auditeur. En effet, les répondants estiment que la rotation externe améliore moins la qualité de l'audit.

De plus, selon eux, la rotation obligatoire des cabinets d'audit améliore certainement l'indépendance d'apparence. En raison du fait que la rotation pourrait permettre aux tiers de se rassurer sur l'indépendance du commissaire. A côté de cela, elle pourrait limiter la formation de relations entre auditeurs et clients qui peuvent parfois compromettre l'indépendance.

En revanche, les répondants négatifs ont apporté comme preuve principale : l'indépendance d'esprit. Certains répondants affirment que « *la rotation externe n'améliore pas l'indépendance du commissaire, car l'indépendance est un état d'esprit. Elle peut être mise en question dès le début du mandat* ». Ce qui voudrait dire que la rotation n'améliorerait pas l'indépendance d'esprit du réviseur. D'ailleurs comme nous l'avons vu dans la littérature, la loi du 07 décembre 2016, portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, exige des réviseurs d'entreprises de prendre toutes les mesures de sauvegarde afin de garantir que leur indépendance n'est pas affectée.

Au regard de toutes ces réponses, on peut conclure que la rotation obligatoire améliorerait uniquement l'indépendance d'apparence et pas l'indépendance d'esprit, en effet, l'indépendance d'esprit peut être menacée dès le début du mandat. En conclusion, le changement de cabinet d'audit n'induit pas automatiquement une amélioration de l'indépendance des auditeurs. Cette dernière pourrait être obtenue par d'autres moyens moins drastiques tel que la limitation des services autres que d'audit.

De manière générale, d'après les réponses apportées aux questions 1 à 4, on note que la majorité des commissaires considèrent que la rotation obligatoire (interne et externe) n'améliore pas l'indépendance du réviseur et la qualité de l'audit. Cependant, on remarque une différence d'appréciation de l'impact de la rotation obligatoire entre l'indépendance et la qualité de l'audit.

Le tableau 1 résume les réponses des quatre questions précédentes.

**Tableau 1 : comparaison de l'impact de la rotation obligatoire (interne et externe) sur l'indépendance et sur la qualité de l'audit (contexte des EIP)**

Réponses	Qualité de l'audit		Indépendance	
	Rotation interne	Rotation externe	Rotation interne	Rotation externe
	EIP			
Non	74%	79%	63%	58%
Oui	10%	16%	32%	37%

Comme on peut le voir sur ce tableau ci-dessus, les participants pensent que la rotation obligatoire améliore moins la qualité de l'audit. La rotation obligatoire pour le contrôle légal des comptes des EIP, qu'elle soit interne ou externe améliorerait d'avantage l'indépendance de l'auditeur que la qualité de l'audit.

Si on envisage une éventuelle rotation externe pour les autres sociétés les résultats seront-ils identiques ? C'est ce que nous examinerons dans la deuxième partie de cette section.

### **6.1.2 Rotation obligatoire pour le contrôle légal des autres sociétés, indépendance et qualité de l'audit**

Nous avons vu dans l'analyse des quatre premières questions que la rotation obligatoire (interne et externe) pour le contrôle légal des comptes des EIP, des intercommunales n'améliore ni l'indépendance des auditeurs ni la qualité de l'audit.

Dans cette partie, il sera question de comprendre si la tendance est la même lorsqu'il s'agit du contrôle légal des comptes des autres sociétés. Rappelons que pour ces sociétés, il n'existe pas encore une obligation de rotation.

Dans le cadre de cette analyse, la rotation interne ne sera pas examinée. Ainsi, les questions 5 à 9, ont été prises en compte.

Cette partie comprend : premièrement, les questions 5 et 6 qui concernent la rotation obligatoire et l'indépendance. Deuxièmement les questions 7 à 9 qui ont rapport à la rotation obligatoire et la qualité de l'audit d'une part et à la faisabilité d'une telle rotation d'autres parts.

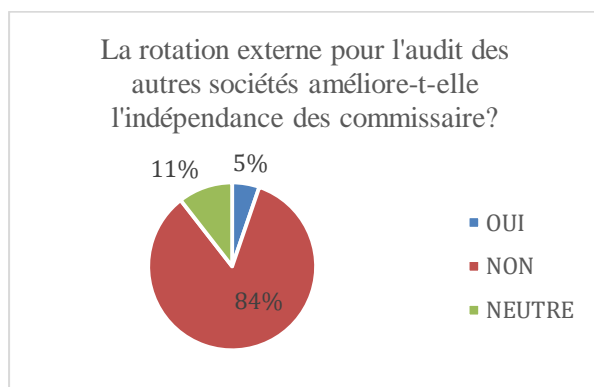
#### **6.1.2.1 Rotation externe et indépendance de l'auditeur**

Pour analyser le lien qui pourrait exister entre la rotation externe et l'indépendance de l'auditeur, deux questions ont été posées aux participants (la question 5 et 6).

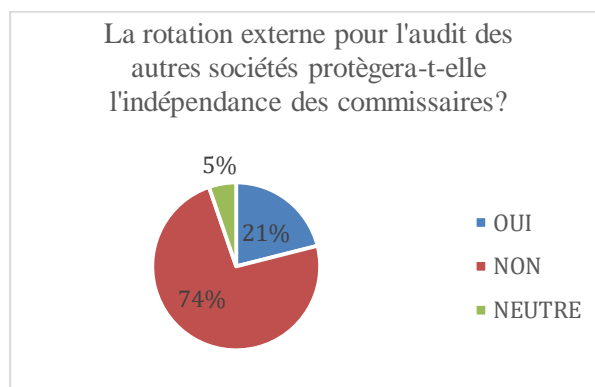
Pour la question 5, les participants étaient interrogés sur le fait de savoir si une telle rotation pourrait améliorer l'indépendance de l'auditeur.

La question 6 quant à elle invitait les répondants à dire si elle pourrait aussi protéger l'indépendance du commissaire (question 6).

**Figure 5 : résultats de la question 5**



**Figure 6 : résultat de la question 6**



Comme l'indique la figure 5, 84% des répondants estiment qu'une telle rotation n'améliore pas l'indépendance des commissaires tandis que 5% ont un avis contraire et 11% des répondants sont neutres.

Selon les résultats de la figure 6, 74% des répondants considèrent que la rotation externe ne protégerait pas l'indépendance ; alors que 21% des participants estiment qu'il pourrait être intéressant d'imposer cette rotation. Car elle permettra de protéger l'indépendance du commissaire. Et 5% des commissaires n'ont pas d'avis sur la question.

D'après les résultats ci-dessus, on constate qu'il existe une différence d'estimation significative entre l'impact de rotation externe sur l'indépendance du réviseur concernant le contrôle légal des EIP et celui concernant le contrôle légal des comptes des non EIP.

En effet, lorsqu'on regarde l'impact de la rotation externe sur l'indépendance de l'auditeur, pour le contrôle légal des comptes des EIP, le pourcentage des répondants positifs a chuté par rapport à celui du contrôle légal des comptes des non-EIP.

On note un passage de 37% à 5% ; ce qui voudrait dire que les commissaires semblent moins apprécier l'idée d'une rotation externe pour le contrôle légal des comptes des non EIP. Les raisons pourraient être liées aux attentes des petites et moyennes entreprises (PME) d'une part, et d'autre part, au fait que les petits cabinets ne souhaitent pas perdre leurs clients.

De manière générale, on pourrait dire que le changement obligatoire de cabinets d'audit n'améliorerait pas l'indépendance de l'auditeur. Car la majorité des commissaires estiment effectivement qu'elle n'améliore pas l'indépendance. Cependant, l'indépendance de l'auditeur

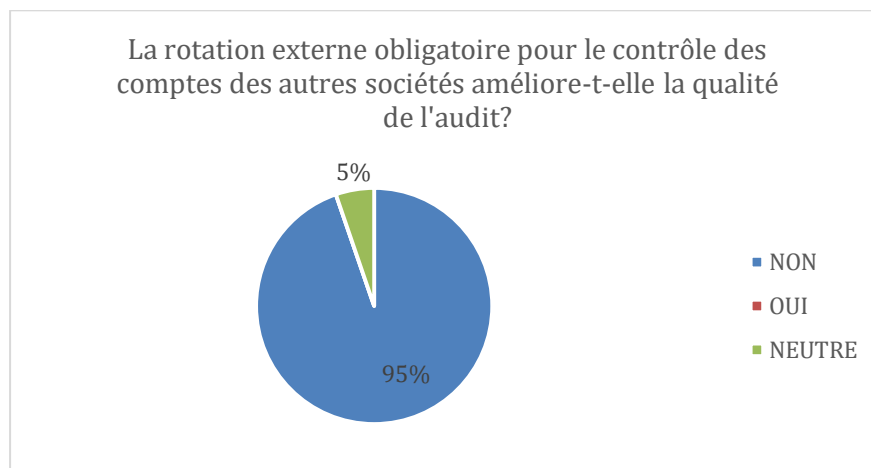
ne dépend pas uniquement de la rotation obligatoire, plusieurs autres éléments doivent être pris en compte si on veut améliorer l'indépendance de l'auditeur. Il s'agit par exemple des services non-audit, des honoraires subordonnés, des liens d'affaire, des incompatibilités...

### 6.1.2.2 Rotation externe et qualité de l'audit pour les autres sociétés

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, la rotation obligatoire n'aurait pas d'incidence sur l'indépendance de l'auditeur, cette section essaiera de comprendre l'impact de la rotation externe sur la qualité de l'audit en cas de contrôle légal des comptes des non EIP. Les questions 7 à 9 ont été utilisées à cet effet.

Question 7 : elle invitait les répondants à donner leurs avis sur l'impact que pourrait avoir la rotation obligatoire des cabinets d'audit sur la qualité de l'audit.

*Figure 7 : résultats de la question 7*



La figure 7 présente des réponses des participants à propos de la relation qui existe entre la rotation obligatoire des cabinets d'audit pour le contrôle légal des comptes autres que les EIP et la qualité de l'audit.

Suivant les résultats de cette question, on constate que la majorité des répondants (95%) n'approuvent pas l'idée d'une éventuelle rotation obligatoire pour les autres sociétés. Selon eux, cette rotation n'améliorerait pas la qualité de l'audit. Cependant, ils n'ont pas fourni d'explications à leurs réponses.

On pourrait toutefois, supposer qu’avec l’expérience de la rotation obligatoire pour le secteur des EIP et des intercommunales, ils sont certains qu’une telle rotation ne serait pas avantageuse ni pour la PME ni pour la qualité de l’audit.

C’est ainsi qu’un des répondants affirme que : « *Les PME sont de plus en plus intéressées par des investissements à long terme* ». Ce qui signifie que les PME gagneraient plus de temps à garder le même commissaire. En effet, à chaque changement de cabinet, les PME doivent expliquer les activités de la société au nouveau cabinet et cela leur prend beaucoup de temps. C’est pourquoi elles n’aiment pas faire face à des changements de cabinet d’audit.

Le tableau 2 résume Les résultats de la perception des commissaires concernant l’impact de la rotation externe pour le contrôle légale des comptes des autres sociétés sur l’indépendance et sur la qualité de l’audit.

**Tableau 2 : Comparaison impact de la rotation externe sur l’indépendance et sur la qualité de l’audit dans le cadre du contrôle légal des sociétés autres que les EIP**

	Indépendance du reviseur	Qualité de l'audit
	Rotation externe	Rotation externe
<b>Pour les autres sociétés</b>		
Non	84%	95%
Oui	5%	5%

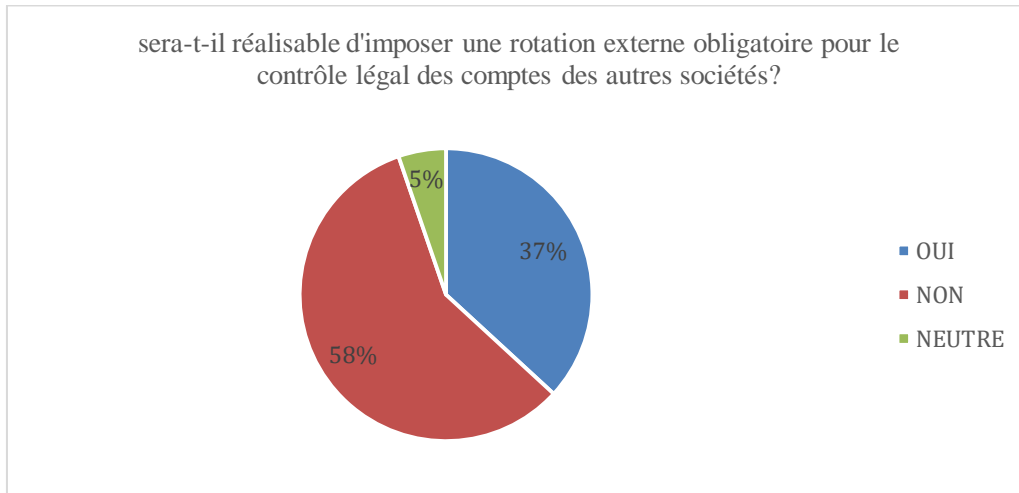
On remarque que la tendance est identique avec le tableau 1 à la seule différence que les pourcentages de répondants négatifs sont plus élevés lorsqu’il s’agit des autres entités. Les raisons pourraient certainement être celle indiquées ci-dessus, à savoir les attentes des PME qui sont différentes de celles des EIP.

Comme pour le tableau 1, dans le cadre du contrôle légal des comptes des autres sociétés, la rotation externe obligatoire n’améliorerait pas ni l’indépendance de l’auditeur, ni la qualité des services d’audit.

Question 8 et 9 : Elles conviaient les répondants à donner leurs avis sur la faisabilité d’une éventuelle rotation obligatoire des cabinets d’audit pour les comptes des sociétés autres que les EIP d’une part, et d’autre part, les répondants devaient indiquer si selon eux une telle rotation pourrait permettre de limiter le risque de dépendance des commissaires.

En ce qui concerne la question 8, il était question pour les répondants de dire si l'imposition d'une telle rotation pourrait être réalisable dans le contexte de la Belgique.

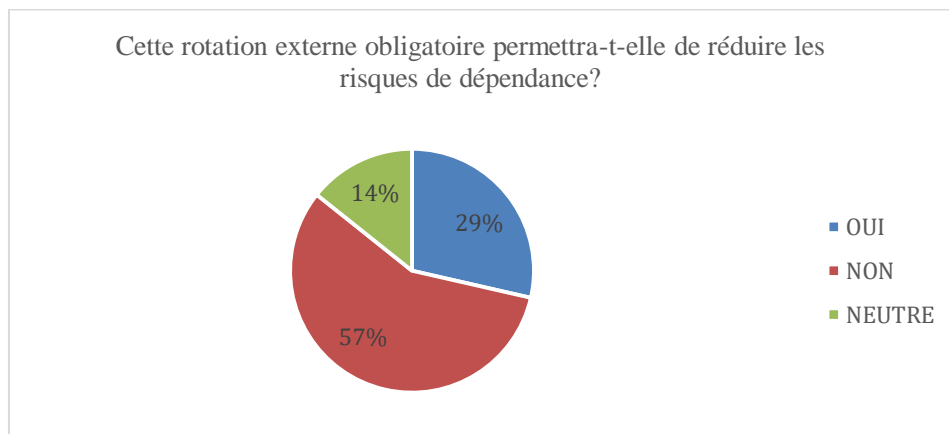
**Figure 8 : résultats de la question 8**



Les résultats font apparaître que selon 58% des répondants, l'imposition de cette rotation obligatoire ne serait pas réalisable. Pourtant, 37% des répondants pensent qu'il pourrait être réalisable d'imposer une telle rotation obligatoire. Mais 5% sont restés neutres face à cette question.

S'agissant de la question 9, elle était en rapport avec la précédente. Il fallait répondre par un « oui » à la question 8, pour avoir accès à la question 9. Les répondants de cette question sont donc constitués du pourcentage des répondants qui avaient répondu positivement à la question 8, ces derniers représentent 37% des répondants total (Cf figure 8).

**Figure 9 : résultat de la question 9**



Les résultats à cette question montrent que 57% des répondants estiment que l'imposition d'une rotation obligatoire pour le contrôle légal des comptes autre que les EIP ne permettrait pas de limiter le risque de dépendance du commissaire tandis que 29% considèrent au contraire qu'il serait utile d'imposer une rotation pour le contrôle des autres sociétés comme les PME, laquelle permettrait de limiter le risque de dépendance des réviseurs. Et 14% n'ont pas exprimé d'avis.

Comme l'indiquent les figures 8 et 9, les répondants sont majoritairement contre le fait qu'il soit réalisable d'imposer une éventuelle rotation obligatoire des cabinets d'audit pour le contrôle légal des comptes des PME par exemple. Pour ces derniers, elle ne permettrait pas de limiter le risque de dépendance. Malheureusement, ces répondants n'ont pas développé leurs réponses.

Néanmoins, certains répondants considèrent que cette rotation pourrait être réalisable et ils affirment : « *Il suffit de la volonté du législateur pour qu'elle soit réalisable* ». En effet, une fois la mise en application d'une loi, elle devient contraignante. D'ailleurs auparavant, le contrôle légal des comptes des intercommunales n'était pas soumis à une obligation de rotation tous les six ans. Le Parlement de Wallonie dans son décret du 30 avril 2009 relatif au contrôle légal des comptes des organismes d'intérêt public, les intercommunales, les sociétés de logement de service public, a trouvé nécessaire de soumettre ce secteur à une obligation légale de rotation des cabinets d'audit tous les six ans.

Bien que l'IRE ait désapprouvé ce décret, l'institut a perdu le procès. Et l'obligation de rotation des cabinets d'audit pour le contrôle légal des comptes des dites entités est d'application depuis cette date.

Si ce parlement a porté une importance en matière de risque de l'indépendance des auditeurs pour l'audit des organismes d'intérêt public, les sociétés de logement de service public, qu'en sera-t-il des autres sociétés (PME) ?

### **6.1.3 Vérification des hypothèses**

Après avoir présenté et interprété les résultats de cette section du questionnaire, on constate qu'ils nous permettront de vérifier les deux hypothèses formulées ci-dessus. Les figures 1, 2, 3, 4, 5, et 7 seront utilisées à cet effet. Nous prendrons en compte non seulement la rotation obligatoire (interne et externe) qui est d'application, mais aussi celle qui n'est pas encore d'application (concernant le contrôle légal des non-EIP).

Cette section comportera deux parties : la première partie permettra de vérifier si la rotation obligatoire influence de manière positive l'indépendance de l'auditeur. Ensuite, dans la deuxième partie, il sera question de vérifier si la rotation obligatoire améliore la qualité de l'audit.

Plus précisément, il s'agira d'évaluer la relation qui pourrait exister entre la rotation obligatoire, l'indépendance et la qualité de l'audit.

### 6.1.3.1 Vérification de la première hypothèse

Pour rappel, la première hypothèse est formulée comme suit : « la rotation obligatoire interne et externe influence de manière positive l'indépendance de l'auditeur ». Pour cette hypothèse, trois variables ont été identifiées :

- La variable dépendante : l'indépendance de l'auditeur
- Les deux variables indépendantes : la rotation interne obligatoire et la rotation externe obligatoire.

Il s'agira dans cette partie de confronter les résultats qui se rapportent à la rotation obligatoire et l'indépendance de l'auditeur. Le but est de confirmer ou infirmer l'hypothèse susmentionnée. Les résultats de ces trois figures sont regroupés dans le tableau 3.

**Tableau 3 : rotation obligatoire et indépendance de l'auditeur**

Indépendance de l'auditeur		
	Rotation Interne	Rotation Externe
Rotation obligatoire améliore indépendance (EIP)		
Oui	32%	37%
Non	63%	58%
Rotation obligatoire améliore indépendance (non EIP)		
Oui		5%
Non		84%

Suivant les résultats du tableau 3, nous pouvons infirmer l'hypothèse selon laquelle la rotation obligatoire interne et externe, influence de manière positive l'indépendance de l'auditeur. Cette infirmation se retrouve chez une majorité de commissaire interrogée. Aussi bien pour les EIP, les intercommunales, que les autres entités pour lesquelles il n'existe pas encore une obligation

de rotation. La majorité des répondants considèrent que la rotation obligatoire n'améliore pas l'indépendance de l'auditeur.

### 6.1.3.2 Vérification de la deuxième hypothèse

Rappelons également la deuxième hypothèse : « la rotation obligatoire interne et externe améliore la qualité de l'audit ». Tout comme pour la première hypothèse, des variables ont été identifiées :

- La variable dépendante : la qualité de l'audit
- Les variables indépendantes : la rotation interne obligatoire et la rotation externe obligatoire

Pour vérifier cette hypothèse, les figures 1, 2 et 7 seront utilisées. Car elles permettraient aux participants d'indiquer leurs opinions sur l'impact de la rotation obligatoire interne et externe sur la qualité de l'audit. Les résultats de ces trois figures sont présentés dans le tableau 4.

**Tableau 4 : Rotation obligatoire et qualité de l'audit**

Qualité de l'audit		
	Rotation interne	Rotation Externe
Rotation obligatoire améliore la qualité de l'audit (EIP)		
Oui	10%	16%
Non	74%	79%
Rotation obligatoire améliore la qualité de l'audit (Non EIP)		
Oui		0%
Non		95%

Comme on peut le voir dans le tableau 4, la majorité des répondants considèrent que la rotation obligatoire (interne et externe) n'améliore pas la qualité de l'audit. Par conséquent, l'hypothèse selon laquelle la rotation obligatoire interne et externe améliore la qualité de l'audit pourrait également être rejetée. Ce qui revient à dire qu'une longue relation avec son client pourrait être bénéfique pour la qualité de l'audit.

Au final, l'analyse de cette première section nous a permis de vérifier les deux hypothèses, elle nous a aussi permis de constater qu'il existe un lien fort entre l'indépendance et la qualité de l'audit. En effet, on remarque qu'il existe une dualité entre la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur. L'indépendance étant un élément important de la qualité de l'audit, le rejet des deux hypothèses pourrait également revenir à dire qu'une longue

collaboration entre le commissaire et son client permettrait d'améliorer la qualité de l'audit. Cette affirmation sera vérifiée dans la section suivante.

## **6.2 Deuxième section du questionnaire**

Les questions de la section précédente ont permis de comprendre le lien qui pourrait exister entre la rotation obligatoire, l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'audit. Au cours de la revue de la documentation, nous avons constaté que la qualité de l'audit ne dépend pas uniquement de la rotation obligatoire et l'indépendance.

D'autres facteurs comme la compétence, le respect des normes ISA, doivent aussi être considérés pour évaluer la qualité d'un audit. C'est la raison pour laquelle nous ne nous sommes pas limités à la rotation obligatoire et l'indépendance, nous avons voulu comprendre le niveau d'influence des autres facteurs.

Cette section regroupe les questions 10 et 11 qui sont des questions à échelle à choix multiples. Les répondants devaient évaluer l'influence des différents facteurs proposés sur la qualité de l'audit d'une part et sur l'indépendance du commissaire d'autre part.

Les questions sont présentées sur une échelle formulée allant de l'influence négative élevée à l'influence positive élevée. Pour ces questions, le niveau d'influence a été regroupé de cette manière : les influences négatives faibles et élevées ont été regroupées en influence négative, et les influences positives faibles et élevées ont été regroupées en influence positive.

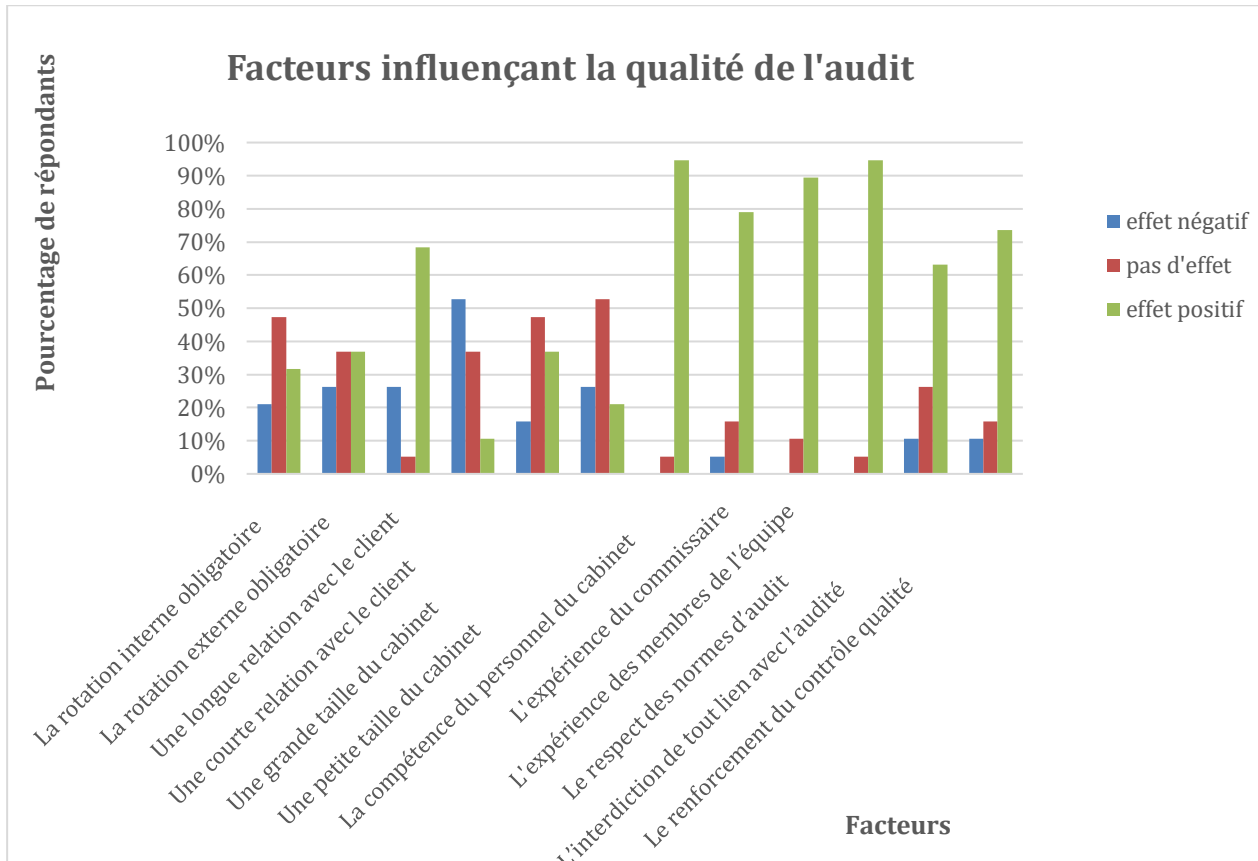
L'impact de la rotation obligatoire (interne et externe) sur la qualité de l'audit et sur l'indépendance du commissaire ayant déjà été traité dans la section précédente, cette section examinera uniquement les autres facteurs.

En outre, les résultats concernant l'influence de la rotation obligatoire sur l'indépendance du commissaire ou sur la qualité de l'audit ne sont pas différents par rapport à ceux de la section présente. Cette section comprend les facteurs susceptibles d'influencer la qualité de l'audit et les facteurs susceptibles d'influencer l'indépendance de l'auditeur.

### 6.2.1 Les autres facteurs influençant la qualité de l'audit

Certains facteurs vus dans la littérature comme étant des éléments importants pour évaluer la qualité de l'audit sont repris ici afin de comprendre s'ils influencent effectivement la qualité de l'audit dans le cadre de notre recherche. Ainsi, la question 10 demandait aux répondants d'indiquer parmi les facteurs proposés le niveau d'influence de chaque facteur.

Figure 10 : résultats de la question 10.



Les résultats de cette question sont les suivants :

Environ 95% des répondants considèrent la compétence et le respect des normes d'audit comme des facteurs influençant positivement la qualité de l'audit tandis que 5% n'ont pas donné d'avis concernant l'influence de ces deux facteurs sur la qualité de l'audit.

Pour le facteur de l'expérience du commissaire et les membres de son équipe, en moyenne 84% des répondants considèrent que l'expérience du commissaire a un impact positif sur la qualité de l'audit. Pourtant près de 3% considèrent au contraire que l'expérience du commissaire a un

effet négatif sur la qualité de l'audit et environ 13% sont neutres quant à l'influence de ces facteurs sur la qualité de l'audit.

Plus de la moitié des répondants (environ 68%) pensent que la longue durée des mandats d'audit exerce un effet positif sur la qualité de l'audit alors qu'environ 26% pensent le contraire. Et 5% des participants sont neutres sur l'influence que pourrait avoir la durée du mandat sur la qualité de l'audit.

Ces résultats permettent également de rejeter l'hypothèse selon laquelle la rotation obligatoire améliorerait la qualité de l'audit. En effet, la majorité des répondants considèrent que la longue collaboration réviseur/client pourrait avoir un impact positif sur la qualité de l'audit, ce qui voudrait dire qu'une rotation obligatoire n'améliorerait pas la qualité de l'audit.

Approximativement, 29% des répondants estiment que la taille des cabinets influence positivement la qualité de l'audit tandis que près de 21% des répondants considèrent que la taille des cabinets d'audit impacte négativement la qualité de l'audit et environ 50% des répondants n'ont pas émis d'avis sur l'influence que pourrait avoir ce facteur sur la qualité des services d'audit.

Parmi les facteurs cités ci-dessus, on constate que les commissaires considèrent la majorité des facteurs sus évoqués comme susceptibles d'avoir un impact positif sur la qualité de l'audit. Le taux de pourcentage des répondants ayant considéré ces facteurs comme influençant positivement la qualité de l'audit est compris en effet, entre 63% et 95%.

Il s'agit notamment des facteurs suivants : la compétence du commissaire, le respect des normes ISA, le nombre d'années d'expériences du commissaire et des membres de son équipe, le renforcement du contrôle qualité la longue durée des mandats d'audit, la compétence du commissaire, et l'indépendance du commissaire. Certains de ces facteurs comme la compétence du commissaire et l'indépendance du commissaire font partie des obligations de tout commissaire. Ces obligations sont régies par les règles de déontologie.

D'autres facteurs concernent les avis et recommandations de l'IRE. Il s'agit du respect des normes ISA et le renforcement du contrôle qualité. La longue durée du mandat, comme facteur qui influencerait positivement la qualité de l'audit provient du constat fait par les commissaires lors de l'exercice de leur mission d'audit.

Au regard de ce qui précède, on pourrait conclure que les commissaires semblent apprécier la réglementation en matière d'audit. Ils disent que celle-ci améliore plutôt la qualité de l'audit. Ainsi, le respect de la réglementation en matière de l'audit et les normes internationales pourrait permettre aux commissaires d'améliorer la qualité de leur travail plutôt que d'imposer une rotation obligatoire.

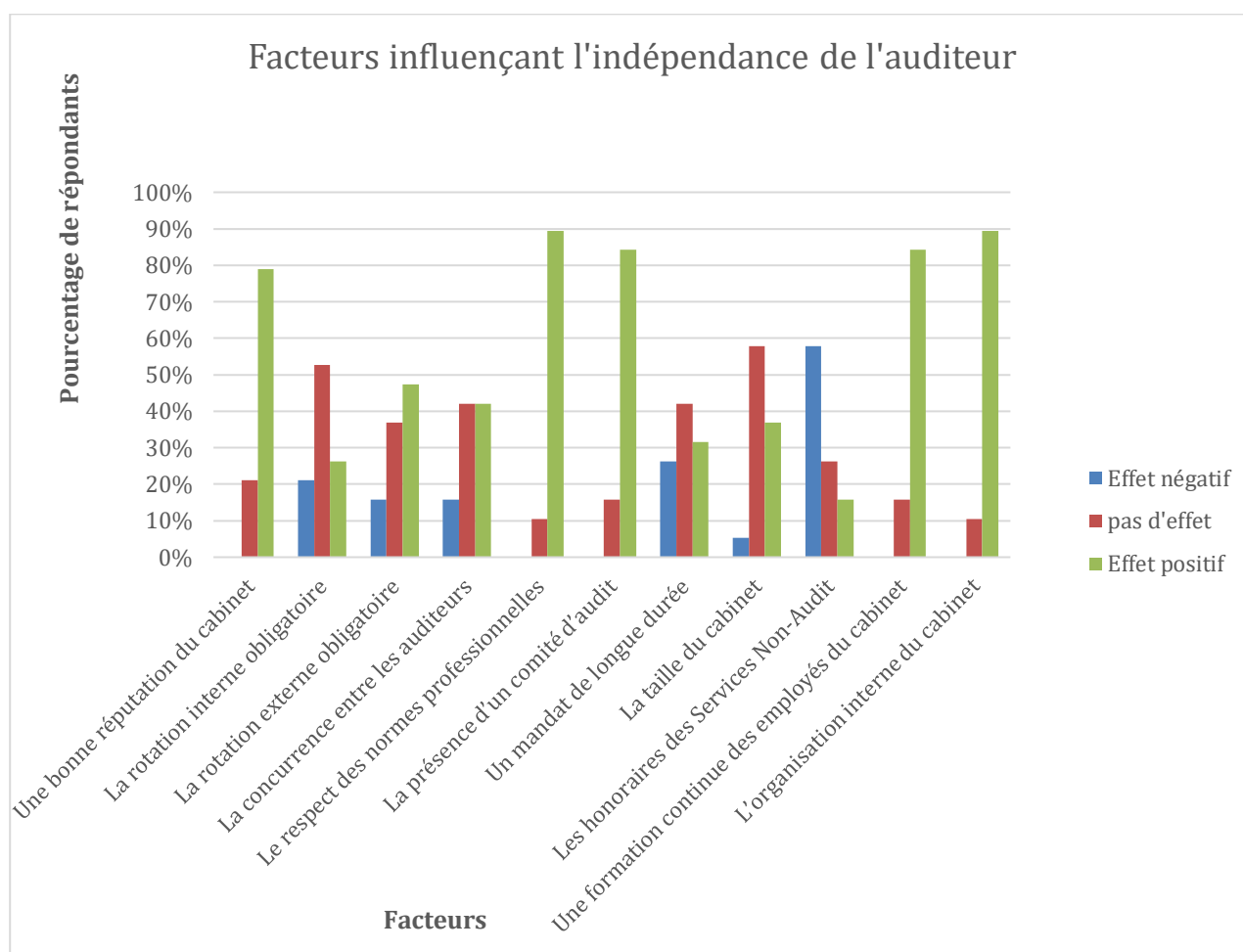
Néanmoins, un des répondants souligne que *« le renforcement du contrôle qualité a un impact positif sur la qualité de l'audit, mais a l'effet pervers d'exiger tellement de formalisme que ça influence négativement la qualité et la valeur ajoutée de l'audit »*.

### **6.2.2 Les autres facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur.**

Nous avons vu dans la revue de la documentation que certains éléments tels que la longue relation entre le cabinet et le client, les honoraires des services non-audit, pourraient menacer l'indépendance de l'auditeur (loi organisant la profession des réviseurs, 2016). Dans cette partie, nous voulons comprendre si ces facteurs, influenceraient effectivement l'indépendance de l'auditeur.

Ainsi, dans la question 11, les participants devaient identifier le niveau d'influence des facteurs proposés sur l'indépendance de l'auditeur. Pour l'interprétation de ces résultats, seuls les facteurs qui paraissent utiles pour l'analyse de notre sujet de recherche seront présentés.

**Figure 11 : réponses de la question 11**



Selon la figure 11, il ressort que :

Tout d'abord, l'organisation interne du cabinet et le respect des normes professionnelles, fournissent la même tendance de résultats que la précédente, c'est-à-dire que 89% des répondants considèrent ces deux concepts comme des éléments qui influencent positivement l'indépendance du commissaire contre 11% qui sont restés neutres à propos de l'influence de ces deux notions sur l'indépendance du commissaire. Ces résultats correspondraient aux observations provenant de la littérature. En effet, le respect des normes professionnel en matière d'indépendance permettrait aux réviseurs d'améliorer leur indépendance.

Ensuite, les répondants ont la même perception de l'influence de la formation continue des membres du cabinet et la présence d'un comité d'audit au sein de la société auditée sur l'indépendance du commissaire.

Ainsi, 84% des répondants pensent que la formation et la présence d'un comité d'audit influencent positivement l'indépendance de l'auditeur tandis que 16% sont indifférents à propos de l'influence de ces facteurs sur l'indépendance de l'auditeur.

Enfin, 79% des répondants considèrent la bonne réputation comme un facteur qui pourrait influencer positivement l'indépendance de l'auditeur tandis que 21% des répondants sont neutres quant à l'influence de facteur sur l'indépendance de l'auditeur.

A la lumière de ces résultats, on constate que la majorité des répondants considèrent l'organisation interne du cabinet, le respect des normes professionnel, la formation permanente, la présence d'un comité d'audit et la bonne réputation comme des facteurs qui influenceraient très positivement l'indépendance du commissaire.

En effet, en matière de comité d'audit et indépendance du commissaire, la loi du 07 décembre 2016, portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, a modifié certaines dispositions qui s'appliquent au comité d'audit. Par exemple, lorsque la société est tenue d'avoir un comité d'audit, celui-ci contrôle l'indépendance du réviseur d'entreprises. En outre, selon cette même loi, les commissaires doivent suivre une formation continue afin de maintenir leur connaissance sur l'indépendance.

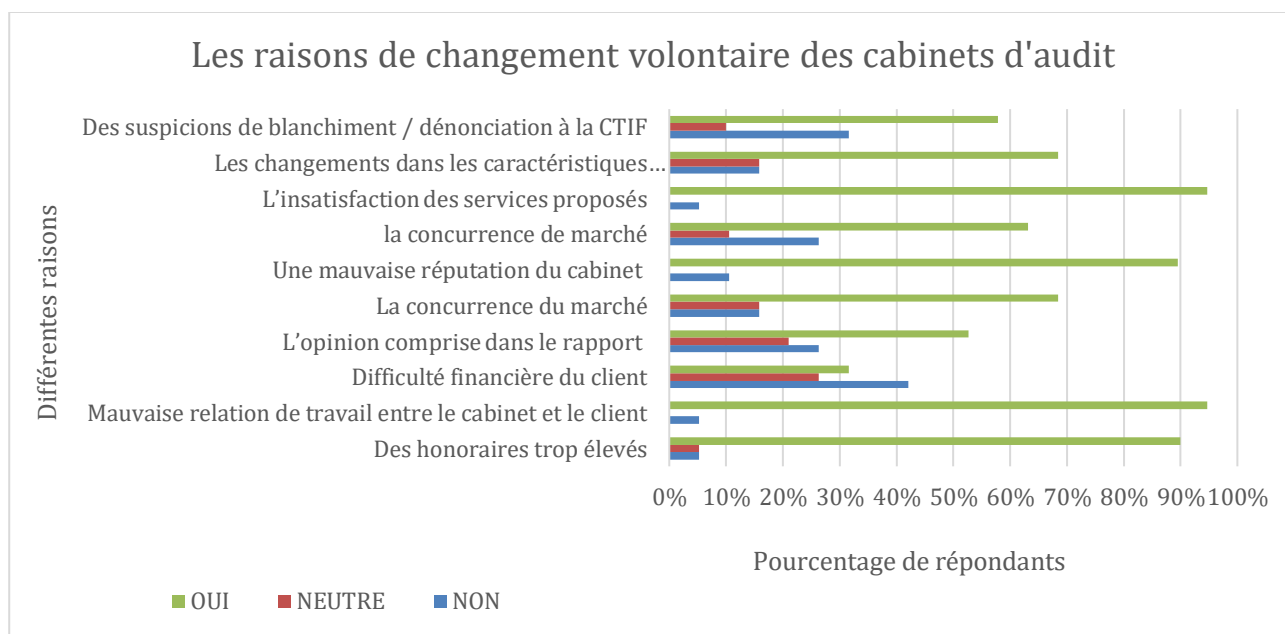
En revanche, on remarque que les honoraires du commissaire pourraient avoir un effet négatif sur l'indépendance du commissaire. Par exemple, en cas des honoraires impayés ou de retard de paiement des honoraires, le commissaire peut refuser une nouvelle mission ou démissionner si ces honoraires sont équivalents à un prêt substantiel. Car son indépendance pourrait être mise en cause (Norme IRE relatif à certains aspects liés à l'indépendance, 2008)

Finalement, cette section nous permet une fois de plus de constater qu'il existerait un lien direct entre l'indépendance et la qualité de l'audit, les commissaires ont la même considération de l'influence des normes professionnelles sur la qualité de l'audit et sur l'indépendance de l'auditeur. Le respect de ces normes serait le plus important pour améliorer l'indépendance et la qualité de l'audit.

### 6.3 Troisième section du questionnaire

Après avoir identifié les niveaux d'influence des autres facteurs qui pourraient influencer aussi bien l'indépendance de l'auditeur que la qualité de l'audit, il arrive parfois que les sociétés ne renouvellent pas les mandats des commissaires. Quelles pourraient être les raisons ? Sont-elles liées à la qualité des services d'audit ? Cette section permettra de comprendre les différentes raisons pour lesquelles les sociétés changent souvent de cabinets d'audit du point de vue des commissaires.

*Figure 12 : résultats de la question 12*



Les résultats montrent qu'environ 95% des répondants considèrent que la mauvaise relation client/cabinet et l'insatisfaction des services proposées est une raison fondamentale pour le changement volontaire des cabinets d'audit.

Puis, près de 89% des répondants estiment que les honoraires trop élevés et la mauvaise réputation du cabinet sont également des raisons qui pourraient faire en sorte que les sociétés changent de cabinets.

Ensuite, 68% des répondants considèrent que les changements de caractéristiques opérationnelles et financières du client, ainsi que la concurrence du marché constituent des raisons aussi importantes pour lesquelles les clients changent souvent de cabinets d'audit.

Enfin, la suspicion de blanchiment et l'opinion comprise dans le rapport sont également des raisons pour lesquelles les sociétés pourraient refuser de renouveler le mandat du commissaire. Environ 58% des répondants estiment que ces facteurs pourraient inciter les clients à changer de cabinet.

De manière générale, les raisons majeures de changement volontaire des cabinets d'audit sont donc l'insatisfaction des services proposés et la mauvaise relation de travail entre le client et le commissaire. Ce qui est tout à fait logique, un client qui est insatisfait des services proposés pourrait avoir tendance à changer d'auditeur. Il faut tout de même comprendre pourquoi les clients sont insatisfaits des services proposés, est-ce lié à la qualité des services d'audit ? Ou plutôt au rapport émis par le commissaire qui ne serait pas conforme aux attentes de la direction ? Il serait peut-être intéressant dans le futur d'avoir l'avis des clients sur cette question.

En ce qui concerne la mauvaise relation de travail entre le client et le commissaire, le législateur a prévu dans le Code des sociétés et des associations que les deux parties doivent respecter la durée légale du mandat (trois ans). L'objectif du législateur était alors d'éviter un désordre de changement volontaire qui pourrait naître à la suite de cette mauvaise relation de travail. Par conséquent même si les relations client/commissaires se dégradent au cours du mandat, le client ne peut pas interrompre le mandat, il devra attendre la fin du mandat pour changer de commissaire.

#### **6.4 Quatrième section du questionnaire**

Cette section constitue une conclusion générale des questions précédentes. Pour cette raison, et afin d'obtenir les arguments des répondants, des questions ouvertes ont été posées dans cette section.

Ces questions sont divisées en deux parties : les deux premières questions concernent le débat sur la rotation obligatoire et les deux dernières s'intéressent à l'impact de la rotation obligatoire sur la qualité de l'audit.

### 6.4.1 Êtes-vous favorables ou défavorables à une rotation obligatoire ?

Pour ces questions, les répondants étaient appelés à dire s'ils sont favorables à une rotation obligatoire (interne et externe).

Figure 13 : réponses de la question 13

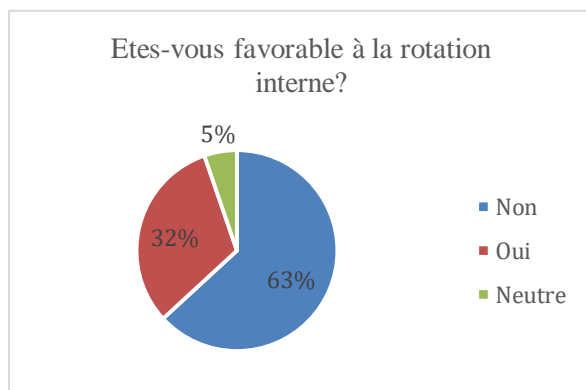
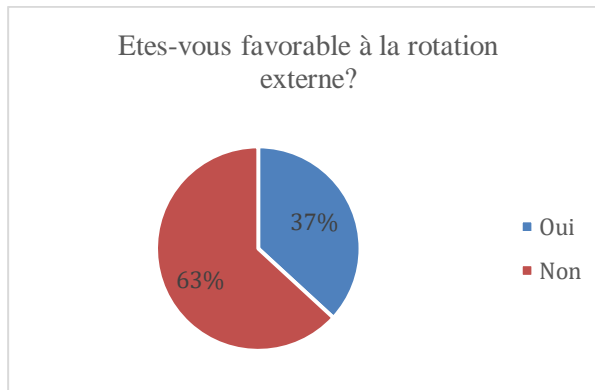


Figure 14 : réponses de la question 14



Les résultats sont identiques pour les deux questions. 63% des répondants sont contre la rotation obligatoire qu'elle soit interne ou externe alors que les répondants favorables à une rotation obligatoire interne ou externe sont respectivement de 32% et 37%. Et 5% des participants sont restés neutres sur la rotation interne.

#### 6.4.1.1 Débat concernant la rotation interne

Les non-partisans à la rotation interne représentant un pourcentage de 63% justifient leur choix de plusieurs manières à savoir :

Certains affirment que : « *La rotation interne n'apporte pas grand-chose dans le travail de l'audit. Cela revient à passer le dossier à son collègue et donc le dossier reste le même et l'indépendance ne change pas également* ».

D'autres font valoir que : « *Le changement d'associés crée un coût principalement dû à la transmission d'informations. Cela engendre des potentielles déperditions d'informations et nécessite du temps. Ce coût et ce risque de perte d'informations ne seront pas forcément contrebalancés par une qualité accrue de l'audit* ». La rotation interne entraînerait donc une perte de temps aussi bien pour le client que pour le cabinet. Le client devant expliquer les activités de la société au nouveau commissaire.

Par ailleurs, les partisans de la rotation interne représentant 32% de l'échantillon, estiment quant à eux que la modification dans l'équipe est utile, mais il faudrait tout de même maintenir une base de travail. En effet, elle pourrait permettre un nouveau challenge aux associés du cabinet, mais il faudrait se concerter avec le client. Puisqu'en général, les clients n'aiment pas ce changement. Pourtant, cette rotation pourrait leur permettre d'avoir un regard nouveau sur les comptes audités.

A la lecture de cette discussion, bien que le CSA exige une rotation interne pour les EIP, on remarque que dans la réalité elle n'a pas d'incidence sur la qualité de l'audit. En raison du fait que le dossier reste dans le même cabinet et que les processus d'audit n'ont pas changé.

En conclusion, il ne serait peut-être pas nécessaire d'imposer une rotation des associés du même cabinet. Mais dans le cadre où l'indépendance et la compétence pourraient être altérées un changement de collaborateur pourrait être utile. Une longue relation avec le client serait plus efficace qu'une rotation des membres du même cabinet.

#### **6.4.1.2 Débat concernant la rotation externe**

Les opposants à la rotation externe représentant un pourcentage de 63% ont expliqué leur opinion de différentes manières : certains affirment que « *cette rotation externe crée une perte totale du "know how" d'un client, car au plus le client est important en taille et en complexité, au plus le risque est grand et la rotation externe pourrait coïncider avec de la fraude* » ce qui signifie que les sociétés pourraient profiter de la rotation obligatoire pour frauder dans les chiffres. Et cette fraude pourrait échapper au contrôle du nouveau cabinet.

D'autres répondants ont donné comme argument la relation de confiance que favorisent les PME d'une part et la lourdeur administrative (explication à donner sur le business, le contrôle interne, les procédures, la constitution du dossier permanent...), qu'implique le changement de commissaire d'autre part. Cette lourdeur administrative ne se traduirait pas forcément par une plus-value tant pour le client que pour le commissaire.

Cependant, on ne pourrait pas se limiter uniquement aux arguments détaillés par les opposants d'une rotation externe. Il existe certaines circonstances qui ont permis à d'autres commissaires (représentant 37% de l'échantillon) d'être en faveur à la rotation externe. Il s'agit notamment

du risque lié à l'indépendance, étant donné qu'une trop longue collaboration avec le client, pourrait inévitablement impacter l'indépendance.

De plus, la rotation externe apporterait une plus-value pour les EIP, vu qu'elles sont très exposées publiquement, elle apporterait également un certain dynamisme dans le processus d'audit.

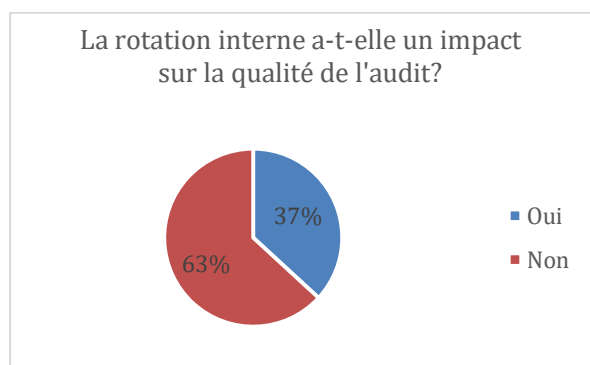
De manière générale, selon les partisans de la rotation obligatoire qu'elle soit externe ou interne, la rotation obligatoire permettrait de limiter le risque de dépendance, et ainsi améliorer la qualité de l'audit. En effet, plus le commissaire reste longtemps avec un client, plus le risque de dépendance est accru.

En revanche, les non-partisans d'une rotation obligatoire estiment qu'une telle rotation engendrerait une perte de temps, et serait susceptible de réduire la qualité de l'audit. Mais, tout dépend du type de client, selon certains, « *les PME souhaitent garder les mêmes cabinets* ». On pourrait donc supposer que c'est parce qu'elles se sentent en confiance avec un même commissaire ou tout simplement parce qu'il existe déjà une familiarisation entre les deux, ou encore comme l'ont mentionné certains répondants, c'est en raison de la lourdeur administrative que les PME souhaitent garder les mêmes cabinets. Il serait également intéressant d'avoir l'avis des dirigeants des PME concernant cette question.

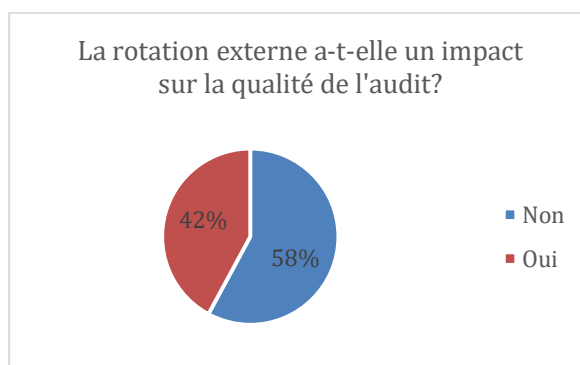
#### 6.4.2 La rotation obligatoire a-t-elle un impact sur la qualité de l'audit ?

Pour ce qui est des deux dernières questions, il était demandé aux répondants de dire si la rotation obligatoire (interne et externe) a un impact sur la qualité de l'audit.

**Figure 15 : réponses à la question 15**



**Figure 16 : réponses à la question 16**



D'après les résultats, la majorité des répondants considèrent que la rotation interne et externe n'auraient aucun impact sur la qualité de l'audit. Ces participants respectivement, environ 63% et 58% de notre échantillon. Alors que ceux qui estiment que la rotation interne et externe impacteraient la qualité de l'audit représentent respectivement environ, 37% et 42% de notre échantillon.

Lorsqu'on observe les figures 15 et 16, on remarque que les résultats des deux figures sont presque identiques à quelques différences près. De plus, la tendance est la même avec les résultats de la première section du questionnaire. En effet, les commissaires qui pensent que la rotation interne pourrait avoir un impact sur la qualité de l'audit sont moins nombreux que ceux qui pensent que la rotation externe pourrait influencer la qualité de l'audit. Il existe donc une différence d'appréciation entre l'impact que pourrait avoir la rotation interne et externe sur la qualité de l'audit. Mais, cette différence n'est pas significative ; ce qui correspond également à la tendance des résultats des tableaux 1 et 2.

#### **6.4.2.1 Impact de la rotation interne obligatoire sur la qualité de l'audit**

Pour ce qui est de l'impact de la rotation interne, certains répondants estiment que la rotation interne n'aurait aucun impact sur la qualité de l'audit. Ils ont fourni à cet effet, plusieurs arguments.

D'une part, la rotation interne comme dans la question précédente, ne change rien dans le processus d'audit : il n'y a qu'un changement d'associés, le dossier reste donc dans le même cabinet et les procédures d'audit restent les mêmes. Par conséquent, il n'y aurait pas utilité de changer les associés.

D'autre part, les procédures de qualité et les contrôles de qualité interne permettent au cabinet d'avoir un niveau de qualité similaire entre les signataires. Ainsi, le respect des normes et l'organisation du cabinet priment dans la qualité.

Cependant, d'autres répondants estiment que le changement d'associés pourrait avoir un impact sur la qualité de l'audit, leur raison est principalement liée au fait qu'une trop longue relation avec le client pourrait nuire à l'indépendance. Certains affirment que « *la rotation interne pourrait aussi entraîner une perte d'expérience de celui qui a déjà une connaissance du dossier* ».

#### **6.4.2.2 Impact de la rotation externe obligatoire sur la qualité de l'audit**

En ce qui concerne l'impact de la rotation externe sur la qualité de l'audit, d'aucuns, considèrent que la rotation externe a un impact sur la qualité de l'audit. La principale raison est la connaissance du client. En effet, un répondant affirme : « *on ne connaît bien le client qu'après deux mandats* ». Si une rotation externe devait s'envisager tous les 6 ans comme dans le cas des intercommunales. C'est-à-dire après les deux mandats, comment attester que le commissaire précédent a effectué un audit de qualité vu que le mandat prend fin juste au moment où il dispose effectivement d'une connaissance accrue de son client.

En conclusion et après analyse de ces différents résultats, on observe qu'il pourrait avoir une forte corrélation négative entre la rotation obligatoire et l'indépendance du commissaire ainsi qu'entre la rotation obligatoire et la qualité de l'audit. En effet, la majorité des répondants estiment que la rotation obligatoire n'améliorerait pas l'indépendance et la qualité de l'audit. De plus, il existe une relation positive et directe entre l'indépendance et la qualité de l'audit de manière réversible, car la tendance des résultats concernant l'indépendance et la qualité de l'audit est similaire.

## CONCLUSION GÉNÉRALE

### Les limites de ce mémoire

L'analyse de ce mémoire est soumise à plusieurs limites qui peuvent éventuellement avoir un impact sur les résultats observés, ainsi que les interprétations formulées à travers l'analyse.

Premièrement, l'échantillon est relativement réduit. En effet, pour qu'une étude soit plus pertinente, il est nécessaire de disposer d'un échantillon plus vaste. Par exemple, il aurait été intéressant d'avoir aussi l'avis des préparateurs des états financiers et des utilisateurs des états financiers. La fiabilité de la recherche augmenterait de manière significative si l'on prenait en compte une taille importante de l'échantillon. Ainsi, un plus grand degré de confiance pourra alors être accordé aux résultats.

La réalisation de la même méthodologie de recherche sur un échantillon plus large pourrait conduire à une comparaison intéressante des résultats.

Deuxièmement, la limitation de la source de collecte de données constitue une autre frontière à ce mémoire. En effet, l'utilisation du questionnaire en ligne présente des réponses peu approfondies et ne permet pas de recueillir des informations supplémentaires comme dans le cas d'une enquête face-à-face. Bien que nous ayons prévu un espace pour argumenter les opinions, certains participants ne sont pas allés à bout de leurs pensées. Dès lors, la réalisation d'une enquête face-à-face complémentaire au questionnaire en ligne aurait été intéressante.

### Conclusion

Tout au long de notre étude, nous avons tenté de démontrer qu'il existerait une influence entre la longue durée des mandats de commissaire et la qualité de l'audit dans le contexte de la Belgique. Pour cela, nous avons élaboré deux hypothèses organisant la recherche. Premièrement, la rotation obligatoire interne et externe influence de manière positive l'indépendance de l'auditeur. Deuxièmement, la rotation obligatoire interne et externe améliore la qualité de l'audit.

Lors de la réalisation de ce mémoire, nous avons rencontré quelques difficultés. Dans un premier temps, l'existence d'une multitude d'ouvrages sur le sujet de la qualité de l'audit, nous

a orienté vers un choix, et limiter le sujet à certains auteurs. Il a fallu pour nous concrètement de regrouper les grands auteurs dans notre revue de littérature. Nous avons également été confrontés à la difficulté d'obtention des coordonnées de tous les commissaires afin d'élargir la taille de notre échantillon. Enfin, un équilibre entre ma vie familiale, et ma vie d'étudiante, tout en consacrant le temps nécessaire à ce travail, a été l'exercice le plus compliqué surtout avec la situation actuelle de cette pandémie de Covid-19.

Afin de poursuivre notre objectif, nous avons d'abord fait une revue de la littérature. Grâce à cette dernière, nous avons pu nous diriger dans une optique précise, à savoir celle de la longue collaboration entre le commissaire et ses clients, ainsi que ses potentielles influences sur la qualité de l'audit. Comme nous l'avons observé lors de la revue de la littérature de ce mémoire, il s'avère que la longue durée des mandats d'audit peut avoir un impact différent sur la qualité de l'audit effectué. Mais la qualité de l'audit ne dépend pas seulement de la durée des mandats d'audit, plusieurs autres éléments tels que le contrôle de la qualité de l'audit, l'indépendance et la compétence de l'auditeur pourraient permettre aussi de mesurer la qualité d'un audit. Pour réduire les risques que pourraient causer la longue durée des mandats sur la qualité de l'audit, certains pays comme la Belgique, le Luxembourg, ont utilisé une rotation obligatoire comme moyen afin d'améliorer la qualité de l'audit.

En revanche, au terme de l'élaboration de notre questionnaire en ligne, il ressort de l'analyse de celui-ci, que les commissaires sont majoritairement défavorables à une rotation obligatoire, ils préfèrent un renforcement des règles pour améliorer la qualité de l'audit plutôt que d'imposer une rotation obligatoire. Ainsi, nous avons pu infirmer, nos hypothèses selon lesquelles, la rotation obligatoire (interne et externe) n'améliorerait ni l'indépendance, ni la qualité de l'audit.

Cependant, nous avons pu observer qu'il existe une différence d'appréciation significative entre l'effet de la rotation interne et celui de la rotation externe sur l'indépendance du réviseur. Cette observation trouve son explication dans le pourcentage élevé des commissaires qui pensent que la rotation externe obligatoire pourrait améliorer d'avantage l'indépendance de l'auditeur. En raison du fait que la rotation externe, donnerait plus d'assurance aux utilisateurs des états financiers.

Nous avons également observé qu'il existe une relation directe et réciproque entre l'indépendance et la qualité de l'audit, en effet, les résultats ont montré la même tendance d'appréciation sur toutes les questions analysées. On ne pourrait parler d'un audit de qualité

sans toutefois respecter les principes d'indépendance. Puisque l'indépendance du réviseur est avant tout une qualité qu'il doit avoir quelle que soit la durée de sa collaboration avec le client (indépendance d'esprit). Mais la rotation obligatoire contribue peut-être à améliorer la confiance des utilisateurs des états financiers (indépendance d'apparence). Il pourrait aussi y avoir une qualité intrinsèque de l'audit ainsi que la perception par les tiers de cette qualité.

En guise de conclusion, l'ensemble de ces résultats nous pousse à répondre de façon favorable à notre question de recherche. Selon nous, la longue collaboration entre le commissaire et son client influencerait de manière positive la qualité de l'audit. Mais cette influence dépendrait du type de client (PME, EIP). Les PME par exemple, préfèrent la longue collaboration avec les cabinets. De plus, les résultats ont montré que la rotation externe pour le contrôle légal des EIP pourrait quand même améliorer la qualité de l'audit ce qui n'est pas forcément le cas pour le contrôle légal des comptes des PME, selon la quasi-totalité des commissaires interrogés.

Bien que nous considérons que la longue durée de mandat pourrait avoir un impact positif sur la qualité de l'audit, elle ne constitue pas l'élément le plus important pour l'amélioration de la qualité de l'audit. En effet, le respect des normes professionnelles (ISA) et la compétence priment sur la longévité des mandats du commissaire, la quasi-totalité des répondants considèrent ainsi que le respect des normes audit et la compétence permettraient d'améliorer la qualité de l'audit.

### **Les suggestions pour les recherches futures**

Pour les recherches futures dans le domaine de la longue durée des mandats de commissaire et de son impact sur la qualité de l'audit externe, plusieurs recommandations peuvent être proposées après la rédaction de ce mémoire. Une méthodologie de recherche similaire pourrait être examinée mais, en utilisant en plus d'un questionnaire en ligne, des interviews sur un échantillon plus large.

Il serait également intéressant de comparer cette étude à une étude basée sur le même échantillon, mais en utilisant une autre méthodologie et un modèle de régression linéaire par exemple pour évaluer l'impact de la longue durée des mandats de commissaire sur la qualité de l'audit.

## **Bibliographie**

### **Ouvrages et Articles**

Alim Nizarul M., et al (2007). "Competence and Independence Influence on the Quality Audit by Auditor Ethics as variable Moderation".

Bernard, T. (2011). Le statut du commissaire-reviseur : Nomination, cessation du mandat et rémunération, Pp 43 -57.

Bertin, E. (2002). La formation à l'audit : déterminants, contenu et voies de recherche. L'Association Française de Comptabilité. *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité.*

Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55-69.

Copley P. & Doucet M.S. (1993) "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits". *Public Budgeting & Finance*, Vol.13, Issue 3, pp.23-36.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2), 113-127.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.

Deis, D. R. & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, vol.67, pp.462-79.

Fuad, E. H. & Mustafa, M. (2013). Overview of Surrogates to Measure Audit Quality. *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, No. 17; 2013

Geiger, M., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), 67-78.

George, N. (2004). Auditor Rotation and the Quality of Audits. *The CPA Journal*, 74(12), 22-26.

Lee, Tom & Mary Stone. (1995). "Competence and Independence: The congenial Twins Of Auditing?". *Journal of Business Finance and Accounting*. 22 (8). Pp 1169-1177.

Maeyaert, P., Nijs, V., Pauwels P., Acke, L., Meneve, P., Sarrens, G. & Malisart, M. (2012) *Assurance Externe versus Assurance Interne*. Comment créer une coopération?

Mansi, S.A., Maxwell, W.F., & Miller, D.P. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research* 42(4), 755-793.

Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association. p.140.

Ruiz, E., Gómez, N. & Carrera, N. (2006) Empirical evidence on the effect of contract duration on the quality of audits: Analysis of regulations of retention and compulsory rotation of auditors, 30(2), 283-316.

Schauer, P. C. (2002). The effects of industry specialization on audit quality: an examination using bid-ask spreads. *Journal of Accounting and Finance Research*, 10(1), 76-86.

SDA Bocconi School of Management. (2002). "The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy". *Academic research*, Unpublished.

Suyono, E. (2012). Determinant Factors Affecting Audit Quality: An Indonesian Perspective. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), 42-57.

Tate, S. L. (2002). Differences in Financial Statement and Compliance Audit Assessments between Big 5 and Non-Big 5 Auditors. *Working Paper, the International Symposium on Audit Research, Michigan State University*.

Tran Vu, T. V. (2009). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal. *Comptabilité, Contrôle et Audit*, 18, 200.

Vanstraelen A. (2000). "Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality". *The European Accounting Review*, Vol. 9, Issue 3, pp. 419-443.

Wyer, J. C., White, G. T., & Janson, E. C. (1988). Audits of Public Companies by Smaller CPA Firms: Clients Reports and Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(2), 164-173.

### **Pages web**

Avis 2019/10 du conseil de l'institut des réviseurs d'entreprises. (2019). En ligne

<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/2019-10-avis-Interruption-du-mandat-de-commissaire.pdf>

Code des sociétés et des associations. (2019). Compilation de texte. En ligne <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/actualites/nouveau%20CSA/Nouveau-CSA-compilation-textes.pdf>

La Louvière. (2020). Intercommunales. En ligne <https://www.lalouviere.be/mairie/intercommunales>

Loi organisant la profession de réviseurs d'entreprises. (2016). [En ligne https://www.nbb.be/doc/cp/moniteur/2016/20161213\\_wg\\_20161207.pdf](https://www.nbb.be/doc/cp/moniteur/2016/20161213_wg_20161207.pdf)

Normes générales de révision. (2006). En ligne [https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/6619\\_Normes-generales-de-revision-\(version-avec-track-changes-15-decembre-2006\).pdf](https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/6619_Normes-generales-de-revision-(version-avec-track-changes-15-decembre-2006).pdf)

Norme internationale d'audit 200. (2009). En ligne <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-clarifiees/ISA%20Clarified/ISA%20200-%20Juin%202012.pdf>

Norme internationale de contrôle qualité 1. (2009). En ligne <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISQC-1/ISQC1 clarified 30 juin 2009.pdf>

Norme IRE relative à certains aspect liés à l'indépendance du commissaire. (2008). En ligne [https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/communications/7342\\_Norme-independance.pdf](https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/communications/7342_Norme-independance.pdf)

Union des Villes et Communes de Wallonie. (2009). Les sociétés de logement de service public. En ligne <http://www.uvcw.be/articles/0,0,0,0,3164.htm>

Wikipédia. (2019). Organisme d'intérêt public. En ligne [https://fr.wikipedia.org/wiki/Organismes\\_d%27int%C3%A9r%C3%AAt\\_public](https://fr.wikipedia.org/wiki/Organismes_d%27int%C3%A9r%C3%AAt_public), consulter le 05 mai 2020.

**UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN**  
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | [www.uclouvain.be/lsm](http://www.uclouvain.be/lsm)