Volume 19 Issue 14
Originally issued as D2



Global Journal of Management and Business Research: D
Accounting and Auditing
Volume 19 Issue 2 Version 1.0 Year 2019
Type: Double Blind Peer Reviewed International Research Journal
Publisher: Global Journals
Online ISSN: 2249-4588 & Print ISSN: 0975-5853

# The Determinants of Audit Firm Performance: An Empirical Study of the Cameroon Case

By Ndassi Yepgnou Joseph, Ananga Onana Anaclet & Ateumo Edith Christiane Grace
*State University of Bangladesh*

*Abstract-* The quality of service rendered by audit firms is an essential element in improving the efficiency and effectiveness (performance) of audit firms. In addition, this quality of audit apprehended by the quality of the auditor (competence and independence) depends on the contextual context, the environment in which it is exercised and the behavior of the actors put in place. Based on research perceived by audit firms, the present de study aims to identify the link between contingency factors and performance. Based on the Churchill paradigm (1979), our research data are articulated around a qualitative phase (10 semi-directive interviews) and quantitative (52 audit firms) collected in the cities of Douala and Yaoundé. Econometric analyzes using the multiple linear regression technique show that factors related to auditor competence (generic factors) and independence (specific factors) determines the quality of the performance of firms.

*Keywords: performance, audit quality, resource theory, churchill's paradigm, audit firm, independence; skill.*

*GJMBR-D Classification: JEL Code: M42*



*Strictly as per the compliance and regulations of:*



© 2019. Ndassi Yepgnou Joseph, Ananga Onana Anaclet & Ateumo Edith Christiane Grace. This is a research/review paper, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-Noncommercial 3.0 Unported License http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/), permitting all non-commercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

# The Determinants of Audit Firm Performance: An Empirical Study of the Cameroon Case

## A Les Déterminants de la Performance des Cabinets d'Audit: Une étude empirique du Cas du Cameroun

Ndassi Yepgnou Joseph [α], Ananga Onana Anaclet [σ] & Ateumo Edith Christiane Grace [ρ]

*Resume-* La qualité du service rendu par les cabinets d'audit est un élément indispensable dans l'amélioration de l'efficacité (performance) des cabinets d'audit. En outre, la qualité de l'audit est appréhendée par la qualité de l'auditeur (compétence et indépendance) et dépend du cadre contextuel, de l'environnement dans lequel il est exercé et du comportement des acteurs mis en place. En partant d'une recherche perçue par les auditeurs, la présente étude a pour objectif d'identifier le lien entre les facteurs de contingences et la performance. En s'appuyant sur le paradigme de Churchill(1979) et en articulant nos recherches autour d'une phase qualitative (10 entretiens semi-directifs) et quantitative (52 cabinets d'audit), nous avons collecté nos matériaux de recherche dans les villes de Douala et Yaoundé. Les analyses des données par la technique de la régression linéaire multiple montrent que les facteurs liés à la compétence de l'auditeur (facteurs génériques) et son indépendance (facteurs spécifiques) déterminent la qualité de la performance du cabinet.

*Motsclés: performance; cabinets d'audit; qualité de l'audit; théorie des ressources; paradigme de churchill; compétence; indépendance.*

*Abstract-* The quality of service rendered by audit firms is an essential element in improving the efficiency and effectiveness (performance) of audit firms. In addition, this quality of audit apprehended by the quality of the auditor (competence and independence) depends on the contextual context, the environment in which it is exercised and the behavior of the actors put in place. Based on research perceived by audit firms, the present de study aims to identify the link between contingency factors and performance. Based on the Churchill paradigm (1979), our research data are articulated around a qualitative phase (10 semi-directive interviews) and quantitative (52 audit firms) collected in the cities of Douala and Yaoundé. Econometric analyzes using the multiple linear regression technique show that factors related to auditor competence (generic factors) and independence (specific factors) determines the quality of the performance of firms.

*Keywords: performance, audit quality, resource theory, churchill's paradigm, audit firm, independence; skill.*

*Author α: Doctorant en Sciences de Gestion, Université de Dschang. e-mail: ndassijoseph@yahoo.com*
*Author σ: Enseignant-Chercheur, FSEG, Université de Dschang. e-mail: anangaclet2@yahoo.fr*
*Author ρ: Ph. D en Sciences de Gestion, FSEG, Université de Dschang. e-mail: chrisgrace2005@yahoo.fr*

## I. Introduction

Les cabinets d'audit ont presque toujours échoué dans leur rôle de chien de garde de la comptabilité des entreprises ; et pour cause les nombreux scandales qui ont engendré la crise de l'information financière et comptable, qui trouvent leur origine dans les tromperies et les abus de droit liés le plus souvent à la dépendance ou à l'incompétence de l'auditeur (Worldcom, Vivendi et Parmalat). De ce fait, les études effectuées sur l'audit légal portent généralement sur la qualité de l'audit appréhendée par la qualité de l'auditeur (Causse et Vu, 2012). Cette qualité de l'audit dépend étroitement de l'environnement dans lequel l'activité est exercée et de l'organisation du travail de l'audit. Au sens d'Herrbach (2000), compte tenu du fait que l'activité de l'auditeur est très prégnante et représente un enjeu économique pour la plupart des entreprises, la qualité du contrôle des états financiers de l'entreprise cliente, les principes et les méthodes utilisés par les cabinets d'audit doivent présenter des caractéristiques acceptables par l'environnement et susceptibles d'affirmer leur efficacité et leur rationalité. Sur ce, l'examen de la performance du cabinet d'audit revient à appréhender ce que l'on entend par qualité d'audit. Cette qualité a un caractère inobservable par les tiers. Elle rend l'activité de l'audit peu démontrable aux yeux des utilisateurs de l'information comptable et financière et se situe au cœur de plusieurs débats (Mc Nair, 1991).

Au demeurant, les travaux portant sur l'audit légal propose l'indépendance (Bazerman et al, 1997; Flint, 1988); les facteurs de contexte (la taille du cabinet, la politique de facturation des honoraires, l'informatisation du cabinet, l'appartenance du cabinet à un réseau international) (Groverman, 1995), le respect du processus d'audit (Manita, 2009), comme des facteurs explicatifs de cette qualité d'audit. Pour d'autres recherches, le cabinet s'adressant à plusieurs parties prenantes doit construire sa performance à travers les moyens et les ressources immatérielles (Causse et Vu, 2012). Cependant, ces recherches antérieures ayant fait leurs preuves en Occident sont



© 2019 Global Journals

peu nombreuses et insignifiant au Cameroun. Quelques études empiriques portent sur les honoraires (Foka et al, 2017), la qualité de l'audit (Sangué-Fotso, 2015, Djoutsa et al, 2014) et la compétence (Gandja, 2014). Mais presque inexistant en ce qui concerne la performance des firmes d'audit.

En tout état de cause, s'intéresser à la mesure de la performance du cabinet pourrait se justifier par le renforcement du dispositif réglementaire, suite à certains événements significatifs ayant conduit à une prise de conscience, et la nécessité d'anticiper la vulnérabilité des firmes d'audit face à la faillite. Il s'agit du livre vert publié en 2010 par la *commission européenne* sur le rôle de l'audit. Ces reformes réglementaires ont pour but d'améliorer la qualité de l'audit et plus précisément la performance des firmes d'audit.

Néanmoins, les facteurs qui peuvent expliquer la performance des cabinets sont nombreux. Bon nombres des travaux dans les contextes bien différents, ont essayé de mettre en évidence les facteurs pouvant stimuler la performance (Vu, 2010, Assane, 2011). D'autres par contre ont essayé d'établir le lien entre l'innovation et la performance (Blum, 2015). Au regard du poids social, économique et financier que représente les cabinets d'audit dans la littérature, et des avancées notables qu'elle a connu ces dernières décennies justifient l'intérêt d'une réflexion sur la qualité de la performance du cabinet. Dès lors, *Quels sont les facteurs qui déterminent la performance des cabinets d'audit au Cameroun ?*

Toutefois, un constat s'impose. La plupart des travaux portant sur la performance des cabinets sont menés dans les pays développés, dans lesquels les pratiques sont fortement encadrées et réglementées par la loi. Le contexte camerounais comme laboratoire d'expérimentation empirique s'articule sur plusieurs points. Il faut noter une paupérisation des études portant sur la performance des cabinets d'audit en Afrique et au Cameroun en particulier. A côté de cela, on note un environnement caractérisée par une diversité culturelle où son atout peut être une originalité pour cette recherche. C'est un environnement où les scandales financiers y sont presque récurrents à l'instar de la BICEC qui a mis en cause la responsabilité de certains cabinets d'audit (Minko, 2016). Un contexte où en 2011, l'administration fiscale a balayée du revers de la main l'obligation de faire certifier ses états financiers par les cabinets d'audit indépendant sans motifs apparents. Cette description tient lieu d'argument suffisamment étayée pour une opportunité des études portant sur la performance des cabinets d'audit au Cameroun.

L'étude empirique porte sur un échantillon de 52 firmes d'audit installées au Cameroun. Du moins, l'objectif de cette recherche est de mettre en évidence les facteurs qui influencent la performance des firmes d'audit.

Pour apporter un éclairage à notre préoccupation, l'étude s'articule autour de trois points essentiels à savoir : le premier point présentera l'ancrage théorique portant sur l'ambigüité de la performance des cabinets d'audit et ses spécificités, un deuxième point décrira la méthodologie adoptée, et nous terminons par la discussion des résultats.

## II. Ancrage Théorique et Hypothèses de Recherche

Cette section vise à positionner l'étude par rapport aux travaux antérieurs. Elle propose ici de dépoussiérer la spécificité des cabinets d'audit qui constitue notre terrain d'expérimentation, par la suite nous allons faire un tour d'horizon sur la construction de mesure de la performance et finir par ses déterminants.

*a) Les cabinets d'audit: Une organisation singulière*

Les cabinets d'audit travaillent de manière autonomes sous le contrôle de plusieurs organismes professionnels, comme la CRCC (Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes); la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), le H3C (haut conseil du commissariat aux comptes); et l'ONECCA (Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun) qui à nos jours ont force de lois. Au sens de Blum(2015), le cabinet d'audit est une entité professionnelle indépendante et établie, qui utilise un corpus de savoir abstrait acquis après une longue formation spécialisée pour fournir des informations comptables et financières fiables au public. Au sens de Minzberg (1990), le cabinet d'audit est une structure bureaucratique qui se traduit par un modèle très hiérarchisé, organisé et réglementé ayant à la base des tâches similaires. En tant qu'organisation économique, libérale et réglementée, les cabinets d'audit sont des représentations collectives des membres pourvus des droits leur permettant de se constituer en Ordre (Blum, 2015). Ce sont en effet des organisations qui pour la plupart bénéficient du monopole de la certification des comptes, une obligation légale pour la plupart des sociétés commerciales (Herrbach, 2000). Leur esprit collectif se matérialise par le respect du code déontologique et des normes comptables OHADA.

Dans la même optique, l'accès à la profession nécessite une connaissance de très haut niveau, une compétence reconnue, acquise au moyen d'une longue formation (Tondeur, 2003; Champy, 2009). Cette forme d'organisation de type bureaucratique est reconnue en majorité dans les cabinets d'expertise comptables, des avocats et des conseillers fiscaux. Parallèlement à d'autres entreprises de service, les cabinets d'audit ne



© 2019 Global Journals

travaillent pas comme les entreprises traditionnelles dont la marge bénéficiaire est la plus grande priorité. Ceux-ci ont un double statut, celui de fournir les services intellectuels et celui de la crédibilité des informations comptables et financières auprès de leurs clients. De plus, ces derniers se distinguent des autres organisations par leurs caractéristiques spécifiques (Vu, 2009; Assane, 2011). Il s'agit de« *l'intangibilité*» du service qui se traduit par le fait que le service fourni aux clients est invisible, car on ne peut ni le toucher encore moins le montrer. Le service est « *hétérogène* », car deux clients sollicitant la même prestation n'obtiendront pas forcement le même service. Les résultats curieusement seront différents. La prestation est « *impalpable* », ce qui insinue qu'elle est dépourvue d'un corps ; puis « *périssable* » en ce sens qu'elle est consommée dès qu'elle est produit et ne peut en aucun cas être fabriquée à l'avance comme dans le cas des entreprises classique. En outre, l'activité du cabinet n'est pas une activité ordinaire, elle assume des responsabilités spécifiques liées à la profession portant sur la nature de la relation entre le client et l'auditeur.

A côté de ces caractéristiques, les firmes d'audit doivent incorporer les informations vitales venant de leur environnement, spécialement de leurs clients. Pour Assane(2011), le besoin d'information constitue le premier matériel de travail pour ce type d'organisation. Bell(1973) insiste sur le fait que les entreprises classiques travaillent sur des produits transformables, contrairement aux firmes d'audit qui travaillent avec les clients. Ce qui nécessite une ressource matérielle et intellectuelle importante. Il faut également noter que, lorsque le cabinet émet son opinion sur les états financiers, il engage sa responsabilité tant à l'égard de l'organisation qui l'a mandaté que des tiers utilisateurs du rapport d'audit. Ce qui n'est pas le cas des entreprises classiques où la vente du service n'engage pas nécessaire la responsabilité du fournisseur.

En nous fondant sur la théorie du capital humain (Becker, 1964), et de la théorie des ressources (Penrose, 1959; Wenerfelt, 1984; Barney, 1991), les cabinets d'audit étant un répertoire de connaissance où les compétences individuelles se produisent et se déprécient tout au long de la vie, leur acquisition est coûteuse et prend plus de temps, mais leur effet est durable. De plus, elle considère la connaissance comme n'étant pas un bien de consommation, mais plutôt un investissement conduisant à des revenus élevés. Si un cabinet d'audit fournit un service de qualité, une belle réputation, des services de qualité prestigieux auprès des clients, c'est grâce à son capital humain. D'après Penrose(1959), c'est justement l'hétérogénéité des services produits par les ressources qui fondent le caractère unique des cabinets d'audit.

En un mot, les cabinets d'audit se différencient des autres entreprises par un service intellectuel caractérisé par une collaboration étroite avec le client. Car le temps concentré à chaque client est élevé.

*b) La performance du cabinet: Analyse et évaluation*

Bon nombre d'études considèrent la performance comme une notion plurielle tant sur le plan académique que sur la base des débats télévisés, tout ceci grâce à son ambigüité. Pour Bourguignon(2000), la performance est définie « *Comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soient la nature et la variété de ces objectifs* ». Cette réalisation peut se comprendre au sens strict ou au sens large du processus qui mène au résultat (action). Cet avis n'est pas totalement partagé par Tchankam (2000), l'auteur compare cette notion à la capacité pour une organisation à faire mieux que ses concurrents dans le court, moyen et long terme.

Par ailleurs, la performance est avant tout un concept dont la définition peut prendre des sens variables à des fourchettes de temps différenciées et selon les utilisateurs. Salgado(2013), l'assimile à un «*mot valise*», pour la simple raison qu'elle prend en considération plusieurs acceptations. Le même constat est fait par Pesqueux (2004), qui insistait sur toute la difficulté à définir ce terme, à cause de sa grande polysémie. Il cite à cet effet quelques exemples d'utilisations du terme :

*Dans le domaine de la physique* : la performance s'assimile à un effet «utile ». Elle désigne un ensemble de qualité qui caractérise les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie) que possède un véhicule ou un aéronef.

*Dans le domaine du sport:* la performance se définit comme l'idée de la victoire acquise sur un adversaire mieux classé.

*Dans le domaine de la gestion:* elle s'assimile à la réalisation et à l'atteinte des objectifs de l'organisation, voire leur dépassement.

A côté de cette pluralité de sens, se pose également la problématique de l'indicateur de mesure. Evaluer la performance des cabinets suppose de bien apprécier ce que l'on entend par qualité de l'audit. En partant de la littérature académique, le concept de la qualité de l'audit se conçoit traditionnellement à partir de la définition de De Angelo (1981a);il s'agit de « *l'aptitude conjointe par laquelle un auditeur doit découvrir les distorsions dans les états financiers de l'entreprise cliente et le relever sur le marché*», cette définition se décompose en deux éléments:

– La compétence de l'auditeur qui se traduit par sa capacité à détecter les anomalies;
– L'indépendance de l'auditeur qui est l'aptitude à les révéler sur le marché.



© 2019 Global Journals

observables par le marché, la littérature propose les substituts comme la taille du cabinet et la réputation (Causse et Vu, 2012). Ces approches d'évaluation indirectes étant éthérées souffrent de la sélection adverse et des résultats parfois contradictoires. La non pertinence de ces attributs conduit bon nombre de recherches à redéfinir les règles du jeu et les critères d'évaluations des travaux d'audit (Wooten, 2003). En dehors de pouvoir vérifier les résultats, une possibilité consisterait à s'intéresser au processus qui y mène (Carcello et al, 1992). Une autre issue au sens de Tondeur(2003) serait d'apprécier la qualité de l'audit par les items de la compétence (*qualité de détection des fraudes*) et de l'indépendance (la *qualité de révélation de ces fraudes*). Manita (2009) en mettant en évidence 49 indicateurs de la qualité de l'audit dans le contexte tunisien, retient au final 11 indicateurs, donc six se rapportant aux processus technique et cinq autres pour la compétence.

Eu égard aux recherches qui ont apprécié la performance des cabinets par la qualité de l'audit, d'autres ont plutôt milité pour l'approche du Balanced Scorecard, (BSC) et le capital immatériel. Kaplan et Norton (1998) en prenant appui sur le tableau de bord propose les indicateurs regroupés en quatre axes: l'axe financier, l'axe client, l'axe processus et innovation et l'axe apprentissage organisationnel.

Face à l'hétérogénéité des dimensions et des indicateurs de mesure de la performance, il semble utile de construire un indice de mesure de la performance. Selon Mbangala(2007); Wele(2009), un indice agrégé regroupe une série de critères basées essentiellement sur les variables métriques. Cet indice permet de déterminer dans quelles mesures les unités observées sont gérées sur les bases commercialement viables. A cela il faut ajouter sa capacité à agréger chaque dimension de la performance en une seule variable. De plus il faut noter sa simplicité de mise en œuvre sur le plan méthodologique, une simplicité notamment fondée sur le recours des variables binaires (Evrard al, 2003). Selon ces auteurs, les variables binaires constituent la forme la plus élémentaire à laquelle peut être réduite toutes mesures.

c) *Les déterminants de la performance: Fondements empiriques*

Les cabinets d'audit, par les moyens et stratégies différentes sont tous dans la quête de la légitimité pour trouver ou confirmer leur place sur le marché de l'audit. Plusieurs facteurs dans la littérature interviennent dans la détermination de cette efficacité.

i. *Les facteurs spécifiques*

En nous appuyant sur les travaux pionniers de De Angelo (1981), l'indépendance de l'auditeur est un élément indispensable dans l'amélioration de la qualité du service qu'offrent les cabinets d'audit à leurs clients. Elle se traduit par son aptitude à révéler les incongruités sur le marché. En occurrence, Prat dit Hauret (2003) en France recense 16 facteurs d'indépendance pouvant expliquer la qualité du service du cabinet d'audit. Il ressort de cette étude que la limitation du nombre de mandat des auditeurs et l'offre d'autres services, en dehors de celui lié à la mission pourront être perçue comme un moyen efficace permettant d'atténuer la dépendance des cabinets d'audit envers leurs clients. D'après Richard (2000), le renouvellement du nombre de mandat au-delà de la norme prévue par la loi engendre une perte d'indépendance et favorise un lien de familiarité entre l'auditeur et l'audité. Ce qui fragilise naturellement la qualité du service dû au fait que l'auditeur est dépourvu de son regard critique puisqu'il est habitué à la mission et donc au cabinet. De plus, ce résultat vient à point nommé où l'acte uniforme OHADA au Cameroun proscrit le renouvellement du mandat au-delà de six ans.

Malheureusement, les principes des replis identitaires qui prônent la culture d'amitié, ainsi que la présence des liens humains assez forts dans nos sociétés font que les cabinets d'audit rentrent souvent dans les relations propres avec leurs audités (Sangue-Fotso, 2011; Djongoue, 2007). Ce qui emmène la majorité des cabinets et donc des auditeurs à formuler les rapports d'audit au sens voulu et avec un contenu voulu par le donneur de mission. Par ailleurs, Shockley (1981)et Knapp (1991) ne sont pas de cet avis, la qualité de détection des irrégularités et des anomalies dans les états financiers de l'entreprise cliente est positivement associée à l'ancienneté du mandat de l'auditeur. Au sens de Noubbigh (2008), une longue collaboration ne doit en aucun cas mettre en péril la qualité du service fournie, mais au contraire doit améliorer la lisibilité de l'auditeur dans la détection des incongrues. Pas très loin de ces résultats, Lim et Tan (2010) sur un échantillon de 12783 observations aux Etats-Unis entre 2000-2005 concluent que la qualité du service offert par les cabinets d'audit est fonction du nombre de mandat. Selon eux, la qualité de l'audit s'améliore avec le temps au cas où la dépendance financière est faible. A ce sujet, il ne faut pas perdre de vue que d'autres recherches se sont plutôt appesanties sur la rotation des auditeurs sur un dossier et la séparation de l'activité.

D'après Ben Saad et al (2007), les chances pour un cabinet d'audit d'être indépendant sont plus élevées lorsqu'il n'offre aucun service en dehors de celui liée à sa mission d'audit. Pour certains, la réalisation d'une mission de conseil par le cabinet d'audit peut être une source de richesse et pour d'autres une forme de paupérisation et de spoliation. Goldman et Barlev (1974) insinuent que l'activité de conseil offre un service non routinier et permet au cabinet d'être en position favorable avec son client. Cette position offre un cadre

© 2019 Global Journals

privilégié à l'auditeur afin de préserver mieux son indépendance. A contrario, on peut déduire de cet argumentaire que les missions de conseil permettent tant bien que mal aux cabinets d'audit de diversifier leurs activités afin d'être moins dépendants de leurs clients. En nous servant de la littérature développée ci-dessus, nous pouvons formuler l'hypothèse principale suivante.

*$H_1$: Les facteurs spécifiques ont une influence significative sur la performance du cabinet*

Cette hypothèse est subdivisée en quatre sous-hypothèses :

*H1a:* La taille du cabinet affecte positivement la performance

*H1b*: La longévité de l'auditeur avec le client croit avec la performance

*H1c:* Les honoraires d'audit affectent positivement la performance

*H1d:* La composition de l'équipe d'audit varie en fonction de la performance du cabinet

ii. *Les facteurs génériques*

Un dénominateur commun à tous les cabinets d'audit est leurs inscriptions à l'ordre des experts comptables, cela sous-entend que les auditeurs ont une compétence reconnue à partir du moment où au cours de leurs formations, ils ont acquis une expérience suffisante et des qualifications adéquates pour rendre un service de qualité. L'auditeur met en place une panoplie de jugements et prend une infinité de décisions lors de la conduite de sa mission (Ammar, 2006). Du moins, une telle activité aboutissant à une vérification sincère et régulière des états financiers devrait sans doute être conduite par une personne compétente. Eu égard à cette perception. En Taiwan, entre *1992-2006* sur un échantillon de 9183 cabinets, Yahn et al (2013) établissent une relation entre la taille du cabinet d'audit et la performance. Ainsi, les cabinets de grande taille offrent généralement à leurs collaborateurs des formations plus attrayantes que les petits cabinets ou les formations sont parfois dérisoires. En nous appuyant sur les travaux de Yahn (2013) sur la base d'un échantillon de 136 cabinets d'audit, Il ressort de cette étude qu'il existe un lien entre la formation des collaborateurs et la performance du cabinet. Ce qui présuppose que plus les collaborateurs des cabinets sont formés à la tâche, meilleure est leur performance dans la capacité de rendre un service de qualité.

Tondeur (2003) dans le contexte français a étudié les critères les plus importants dans la réalisation d'une démarche d'audit de qualité. Selon ses principaux résultats, la formation permanente des collaborateurs et la mise à jour de leurs connaissances est une première assurance de la qualité du service. Nul ne peut nier l'effet positif de la formation continue sur la performance du cabinet. En outre, pour certains auteurs, il faudra s'appuyer sur les technologies de l'information et de la communication. Selon Gingras et al(1989), l'introduction de l'informatique dans les organisations permet d'une part l'accessibilité accrue à l'information et facilite le contrôle des opérations et d'autre part, l'amélioration de l'efficacité et de la fiabilité de l'information financière et comptable. Dans le même sens, une étude comparative menée dans trois contextes différents (Tunisie, Maroc, France) par Ktat (2006) sur la base d'un échantillon de 150 cabinets, montre qu'il existe un lien significatif entre la technologie et la performance du cabinet. Sur un échantillon de 146 cabinets interrogés en France, Blum (2015) parvient aux résultats selon lesquels l'innovation est un facteur clef pour consolider, voire même améliorer la qualité de service et la performance du cabinet sur le long terme. Sur la base d'un échantillon de 109 auditeurs et directeurs financiers interrogés au Cameroun, Gandja (2014) conclue qu'un auditeur compétent doit posséder une formation, une qualification et une expérience adéquate pour fournir un audit de qualité à l'entreprise cliente. Ces résultats sont similaires à ceux de Flint (1988) et Lee (1993).

Cependant, certaines recherches ont milité en faveur du type de formation comme attributs de la qualité d'audit. Au sens de Chapelier et al (2011), les individus formés en comptabilité toléreraient un niveau d'abstraction et auront une plus grande habilité pour intégrer des masses importantes d'information. Ainsi, le type de formation représente un véritable enjeu pour le cabinet d'audit et la qualité de ses services car les individus ayant une formation de type comptable sont plus aptes à déceler les anomalies dans les états financiers.

Dans un environnement où les collaborateurs des cabinets adoptent un comportement rationnel, il est évident de conclure que la compétence de l'auditeur serait un élément motivant pour donner le meilleur de lui-même pour une vérification minutieuse des états financiers dont il a la charge. Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèse principale suivante :

*$H_2$: Les facteurs génériques ont une influence sur la performance du cabinet*

Elle se décompose en quatre sous-hypothèses:

*H2a*: L'informatisation du cabinet varie dans le même sens que la performance

*H2b*: La formation de l'auditeur évolue dans le même sens que la performance

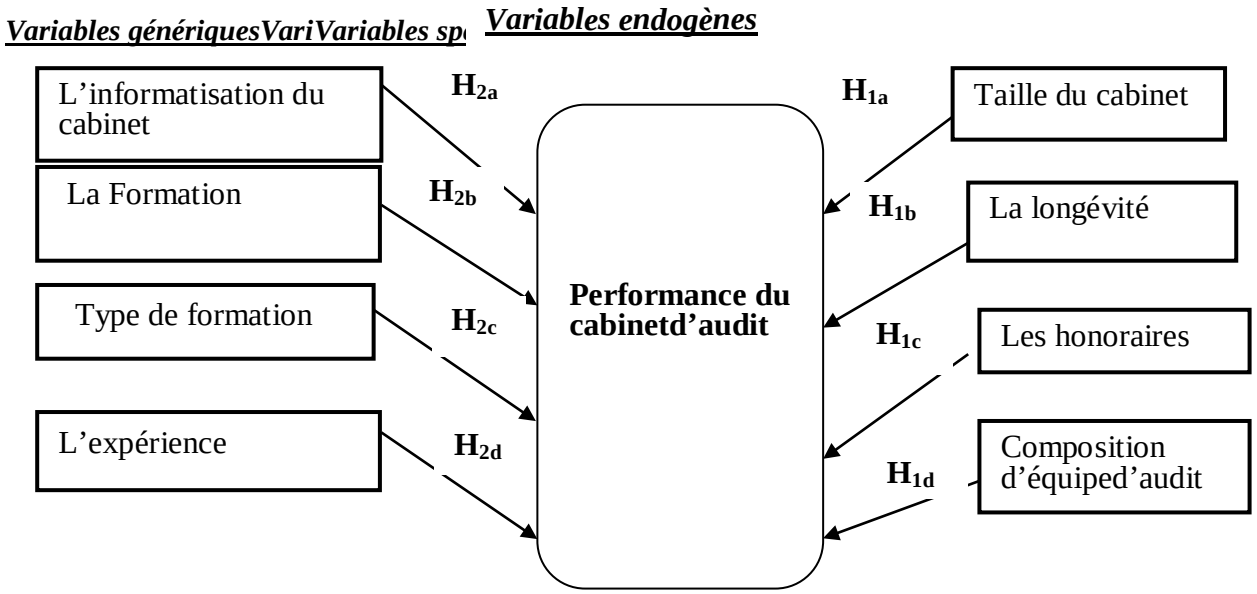
*H2c*: Le type de formation affecte positivement la performance

*H2d*: L'expérience de l'auditeur est associée positivement à la performance

De façon schématique, le cadre de recherche se présente est résumé par la figure 1.



© 2019 Global Journals




Source: A partir de littérature

*Figure 1:* Cadre conceptuel des facteurs déterminants la performance du cabinet

En partant de la synthèse de la littérature effectuée ci-dessous, il est possible de prédire qu'il existe un lien entre les facteurs génériques, spécifiques et la performance du cabinet d'audit. Néanmoins, en soumettant nos matériaux issus de l'échantillon au crible d'une analyse empirique, nous pourrons conforter cette prédiction. Avant d'y arriver, il serait nécessaire de faire un point sur le cadre méthodologique.

## III. Cadre Méthodologique de Notre Etude

L'objet de cette section a pour but de présenter d'abord la procédure du choix de l'échantillon et la collectes des données, ensuite la construction du modèle théorique et l'opérationnalisation des variables, et enfin la présentation des outils statistiques d'analyse des données.

*a) Echantillons, mode opératoire de collecte des données et outils statistiques*

Le point de départ de notre recherche porte sur l'ensemble des cabinets d'audit inscrit à l'ordre des experts comptables du Cameroun (ONECCA) pour l'année 2016. Selon cette institution, nul ne peut prétendre exercer la profession d'expert-comptable ou du commissariat aux comptes s'il n'est pas préalablement inscrit au tableau de l'ONECCA (Loi n° 2011/009 du 6 Mai 2011 en son article 4). Pour collecter nos matériaux de recherche, nous avons au préalable élaboré un guide d'entretien portant sur la perception de la performance et de ses déterminants au Cameroun. Nous avons suivi une démarche empruntée à Churchill (1979). Cette technique a pour avantage de donner aux chercheurs de nombreuses informations de qualité qui peuvent être transmises aux questions théoriques. De plus, elle permet de construire avec rigueur les instruments de mesure de type questionnaire à échelle multi-items. De ce fait, 10 entretiens semi-directifs ont été effectués auprès des auditeurs camerounais plus précisément dans les villes de Douala et Yaoundé.

Dès lors, un questionnaire a été préparé et diffusé au mois de Mars 2016. Sur 70 cabinets d'audit enquêté, 52 cabinets ont été jugés exploitables, soit un taux de réponse de 74,28%(52/70) qui constitue enfin notre échantillon d'étude.

*b) Modèle théorique et opérationnalisation des variables de recherche*

En nous appuyant sur la synthèse de la littérature, celle-ci semble établir un lien entre les facteurs de contingence et la performance du cabinet. Néanmoins, l'approche positiviste semble être la mieux adaptée pour expliquer ce type de relation. Sur ce, nous avions construit à la lumière de Thiértart(2007) un modèle économétrique pour mettre en relief les facteurs déterminant la performance du cabinet. Ce modèle se présente comme suit:

$$PER = \beta_0 + B_i X_i + \mu_i \quad (1)$$

$x_i$ représentant les variables explicatives, $\beta_0$ le terme constant, $\beta_i$ les coefficients de régression, et $\mu_i$ le terme d'erreur. En effet, la forme développée est la suivante :

$$PER = \beta_0 + \beta_1 TAILCA + \beta_2 LONG + \beta_3 HONO + \beta_4 COMPOEQUIP + \beta_5 INFOCA + \beta_6 FORMA + \beta_7 TYPEFOR + \beta_8 EXP + \mu_i \quad (2)$$



© 2019 Global Journals

En partant de l'équation (2), *PER* désignant la performance est la variable à expliquer de notre modèle. Pour sa mesure, nous nous sommes servis de quatre dimensions appuyées des travaux de Kaplan et Norton(1998). Il s'agit respectivement de la dimension organisationnelle, financière, sociale et commerciale. Pour chacune de ces dimensions, une échelle de Likert à cinq points a été affectée à chaque item (1=très faible, 2=faible, 3= moyen, 4=élevé, 5= très élevé).

Au regard du fait que la performance est une variable multidimensionnelle, nous avons fait recours à la construction d'un indice qualité-performance. Cette technique consiste à agréger les items d'une dimension en une seule variable. En nous appuyant sur Nagar et Basu (2002), l'analyse en composantes principales (ACP) a pour rôle non seulement de rechercher l'interdépendance entre les variables, mais aussi d'agréger une bonne quantité d'informations en un ensemble restreint de dimension composite d'information tout en assurant une perte minimale. Correia et al. (2009) soulignent que les indices dérivés de l'ACP les plus utilisés sont issus soit du premier facteur soit de la moyenne proportionnelle de tous les facteurs obtenus avec les poids représentés par les variances proportionnelles de chacune (les valeurs propres). Mais, dans le cas d'espèce, la première méthode a été retenue, c'est-à-dire celle qui consiste à calculer la moyenne proportionnelle des facteurs. A cet effet, pour calculer l'indice qualité performance(IQP), nous avons utilisé la formule suivante :

$$IQP = \frac{IQP_i - \text{Min (IQP)}}{\text{Max (IQP) - Min (IQP)}}$$

Précisons que le calcul de l'indice qualité performance(IQP) est effectué sur une échelle allant de 0 à 1. La valeur 0 désigne le niveau le plus faible et 1 le niveau le plus élevé. C'est ainsi qu'en appliquant la même technique que nous sommes parvenu à un sous-indice lié chacune aux dimensions de la performance :

- Sous- indice lié à la dimension organisationnelle (IQP-ORG);
- Sous-indice lié à la dimension financière (IQP-FINAN) ;
- Sous-indice lié à la dimension sociale (IQP-SO) ;
- Sous-indice lié à la dimension commerciale (IQP-COM).

En revanche, le tableau 1 récapitule le poids de chaque dimension de l'indice global de la performance. En scrutant ce tableau, l'indice global de la qualité de la performance du cabinet dépend à *25,51%* de la dimension organisationnelle, à *20, 93%* de la dimension financière et économique, à *32, 31%* de la dimension sociale *et à* 27,17% de la dimension commerciale.

*Tableau 1:* Poids des critères et des dimensions à la constitution de l'indice global

| *Dimensions de la performance* | *Items* | *Contribution moyenne Par facteur* | | *Contribution de la dimension* |
|---|---|---|---|---|
| | | *Poids* | *%* | *%* |
| *organisationnelle* | *Fidélité des clients* | *-0,147* | *3,062* | *25,51* |
| | *Bonne réputation du cabinet* | *0,411* | *1,675* | |
| | *Satisfaction du client* | *0,629* | *1,286* | |
| | *Croissance en nombre de client* | *0,779* | *1,194* | |
| | *Qualité du service rendu aux clients.* | *0,294* | *1,006* | |
| | *Variation de l'effectif du personnel* | *0,722* | *0,909* | |
| | *Respect du délai par le cabinet* | *0,348* | *0,762* | |
| | *Traitement des plaintes des clients* | *0,617* | *0,702* | |
| | *Meilleurs encadrement des collaborateurs.* | *0,268* | *0,452* | |
| | *Connaissance linguistique par les collaborateurs.* | *0,524* | *0,351* | |
| | *Taux de satisfaction des collaborateurs.* | *0,531* | *0,327* | |
| | *Nombres de suggestion par les employés.* | *0,363* | *0,273* | |
| *Financière et économique* | *L'évolution du chiffre d'affaire* | *0,333* | *1,316* | *20,93* |
| | *Nombres de nouveaux marchés* | *0,785* | *1,230* | |
| | *La croissance du résultat* | *0,709* | *1,043* | |
| | *La satisfaction des associés* | *0,152* | *0,862* | |
| | *L'évolution du bénéfice net* | *0,199* | *0,712* | |
| | *La croissance des cash-flows* | *-0,558* | *0,637* | |
| | *L'autofinancement du cabinet* | *0,233* | *0,524* | |
| | *Le règlement à temps le salaire* | *0,843* | *1,616* | |



© 2019 Global Journals

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Sociale | *des collaborateurs* | | | *32,31* |
| | *Traitement équitable des collaborateurs.* | *0,807* | *1,226* | |
| | *La prise en charge des collaborateurs malades.* | *0,503* | *0,969* | |
| | *Respect des droits des collaborateurs.* | *-0,004* | *0,714* | |
| | *Faible taux d'absentéisme des collaborateurs* | *0,036* | *0,476* | |
| Commerciale | *Etre toujours sur le marché* | *0,367* | *1,359* | |
| | *Etre le meilleur dans sa catégorie en termes de qualité de service.* | *0,011* | *1,326* | |
| | *Parvenir à une grande notoriété dans le domaine du service* | *-0,579* | *0,933* | |
| | *Assurer la disponibilité permanente du service.* | *0,515* | *0,856* | |
| | *Recevoir peu de plaintes des clients.* | *0,790* | *0,527* | |
| | *tenir face à la lutte concurrentielle.* | *0,677* | *0,730* | |
| | ***Total*** | ***12,585*** | ***100*** | ***100*** |

*Source : Analyse des données*

Concernant les variables dépendantes, TAILLECA représente la taille du cabinet exprimée en fonction du nombre des collaborateurs exerçant dans le cabinet. LONG désigne le nombre de renouvellement du mandat de l'auditeur par son client. HONO insinue les honoraires d'audit. COMPOEQUIP représente la composition de l'équipe d'audit. INFOCA représente l'informatisation du cabinet exprimée en nombre d'ordinateurs, de logiciels et d'imprimantes. FORMA désigne la formation de l'auditeur. TYPEFOR désigne le type de formation de l'auditeur exprimée sous forme de variables dichotomiques (1=gestion et 0 sinon). EXP représente le nombre d'années passées dans le cabinet. Le tableau n°1 présente la synthèse de la mesure des variables.

*Tableau 2:* Caractéristiques des variables et leurs mesures

| Variables et | Echelles et mesures |
|---|---|
| Variable dépendante : performance du cabinet | |
| *PER* | *Per: désigne la performance du cabinet. Elle est constituée de cinq dimensions toutes mesurée par une échelle de Likert à cinq points. C'est donc une variable* |
| ***Variables indépendante : Les facteurs de contingence*** | |
| ***Variables spécifiques (l'indépendance de l'auditeur)*** | |
| *TAILLECA* | *Tailca: désigne la taille du cabinet, c'est une variable ordinale prenant la valeur 1 si l'effectifs des collaborateurs est inférieur à 5 ; la valeur 2 s'il est compris entre 6 et 10 collaborateurs ; 3 pour 10 à 15, et 4 pour plus de 15 collaborateurs.* |
| *LONG* | *Long: désigne la longévité de l'auditeur avec son client. Elle est une variable ordinale qui prend la valeur « 1» si le client n'a jamais renouvelé le mandat du cabinet ; « 2 » si le client l'a fait une seule fois ; « 3» si le client l'a fait plus de deux fois.* |
| *HONO* | *Hono: désigne les honoraires du cabinet. Elle est une variable ordinale qui prend la valeur «1» si les honoraires sont à la hausse ; et «2» à la baisse.* |
| *COMPOEQUIP* | *Compoéquip : renvoie à la composition de l'équipe d'audit. C'est une variable ordinale qui prend la valeur «1» si l'équipe possède l'expérience ; « 2 » s'il possède les compétences ; et «3» pour la formation ultérieure.* |
| ***Variables génériques (compétence de l'auditeur)*** | |
| *INFOCA* | *Infoca: désigne le degré d'informatisation du cabinet. C'est une variable métrique qui est mesuré par le nombre d'ordinateurs, d'imprimantes, de photocopieurs, et du type de logiciels détenus par le cabinet.* |
| FORMA | *Forma: désigne la formation de l'auditeur. Elle est une variable nominale qui prend la valeur «1» si le cabinet ne recycle jamais son personnel, « 2» s'il le fait parfois; « 3» s'il le fait toujours.* |



© 2019 Global Journals

| | |
|---|---|
| TYPEFOR | *Typeforma: représente le type de formation de l'auditeur. c'est une variable dichotomique qui prend la valeur «1» si la formation est de type-gestionnaire ; et «0» sinon. C'est donc une variable binaire.* |
| EXP | *Exp: renvoie à l'expérience de l'auditeur. c'est une variable ordinale qui prend la valeur «1» si le nombre d'années d'expérience est inférieur à 2, la valeur « 2» si le nombre d'années est compris entre 2 et 5 ans, et la valeur « 3 » si le nombre d'années est supérieur à 5 ans.* |

i. *Outils statistiques mobilisés*

En ce qui concerne les outils statistiques mobilisés, les matériaux ont été traités grâce au logiciel SPSS. Pour ce faire, nous avons utilisé le tri à plat pour l'analyse descriptive, la corrélation linéaire de Pearson pour l'analyse bi variée et la régression linéaire multiple pour l'analyse multi variée. L'intérêt de cette dernière technique est qu'elle prenne en considérations les interrelations pouvant exister entre les variables.

## IV. Résultats et Discussions

Les résultats de l'étude sont présentés distinctement selon que l'analyse est descriptive ou explicative.

*a) Résultats*

i. *Résultats de l'analyse descriptive*

Dans ce qui suit, l'analyse descriptive présente les caractéristiques de l'échantillon et celles de la qualité de la performance.

– Caractéristiques de l'échantillon

Concernant la forme juridique du cabinet, *63,5*% sont des SARL, 15,4% représentent les cabinets individuels, 13,5% pour les sociétés anonymes (SA) et enfin, *7,7*% pour les SAS.

Pour ce qui est du secteur d'activité, nous constatons que *42,3*% représentent l'expertise comptable, *21,2* %pour le CAC. Parmi eux, *17,3*% sont des cabinets qui font dans les trois activités à savoir le CAC, l'expertise comptable, 'expertise judiciaire en comptabilité, *11,5*% font uniquement l'expertise judiciaire en comptabilité. *7,7*% exercent les deux activités (CAC et expertise comptable).

Les cabinets d'expertise sont des entreprises dont l'effectif n'est pas très élevé. Notre échantillon montre que, *36,5*% *re*présentent les cabinets dont l'effectif est compris entre 6 et 10 collaborateurs, les acteurs les plus dynamiques du cabinet sont ceux qui appartiennent à cet intervalle. Ils sont suivis de *32,7*% pour les cabinets dont l'effectif est inférieur à 5 collaborateurs, puis *19,2*% pour les cabinets dont les collaborateurs sont supérieurs à 15 et *11,5*% pour ceux dont l'effectif est compris entre 10 et 15 collaborateurs.

Concernant l'appartenance du cabinet à un réseau international, *90,4*% de notre échantillon n'appartiennent pas à un réseau international, contre une petite proportion qui en fait partie (*9,6*%) *à savoir les Big Four c'est-à-dire* KPMG, PwC, E&Y et Deloitte.

S'agissant du profil des répondants et au regard de leurs fonctions, *23,1* % représentent majoritairement et respectivement les chefs de missions et les auditeurs juniors, ceux-ci sont suivis des associés qui représentent *21,2*%.Par contre, *13,5*% seulement correspondent aux séniors-managers et aux auditeurs séniors et *5, 8*% pour les confirmés.

Concernant le genre, *80,8*% correspond aux hommes, contre une faible proportion des femmes ayant accès à l'activité des cabinets (*19, 2%).* Ces statistiques nous laissent croire que peu de femmes sont intéressées à l'activité d'audit. Par ailleurs, pour ce qui est de la pyramide des âges, les répondants les plus jeunes représentent un gros pourcentage de notre échantillon (*44, 2%).* Cette tranche d'âge est comprise entre 25 et 35 ans. Ensuite, viennent ceux dont l'âge est compris entre 35 et 45 ans (*21, 2%). 13, 5%* correspondent respectivement à ceux dont l'âge est compris entre 45 à 55 ans; et 55 à 65 ans. Cependant, une faible proportion de notre échantillon correspond à ceux dont l'âge est inférieur à 25ans (*5, 8%).* Ces statistiques montrent une population relativement jeune.

En ce qui concerne le niveau d'éducation, la totalité de nos répondants ont fait l'enseignement supérieur (*100%).* Ce qui justifie une forte connaissance pouvant contribuer à l'exercice de l'activité d'audit légal.

– Caractéristiques de la qualité de la performance

En partant de l'ACP, l'alpha de Crombach présenté au tableau 3 nous permet de déduire que les items mesurant l'ensemble des dimensions de la performance peuvent se prêter à une analyse.



© 2019 Global Journals

*Tableau 3:* *Statistique de fiabilité et de l'indice de KMO* de l'ensemble des items

| Items | *Communalités* | *Facteurs* |
|---|---|---|
| Croissance en nombre de clients | 0,442 | 0,665 |
| Qualité de service rendu aux clients | 0,633 | 0,796 |
| Respect du délai par le cabinet | 0,664 | 0,815 |
| Respect du droit des collaborateurs | 0,380 | 0,617 |
| *Valeur propre initiale du facteur 2,120* | | |
| *% de variance expliquée 52,997* | | |
| *% de variances cumulées 52,997* | | |
| *Alpha de Crombach0,762* | | |
| *KMO =0,701; Bartlett= 36,708; ddl=6; P=0,000* | | |

*Source: Analyse des données*

A la lumière du tableau 3, nous constatons que le score d'alpha de Cronbach de l'ensemble des dimensions de nos variables dépendantes sont d'un niveau satisfaisant (α=**0,762**). Ces résultats témoignent une bonne fiabilité ou alors d'une bonne cohérence interne entre les items. Les indices de KMO et le test Bartlett nous donne des résultats qui sont très satisfaisant et respecte également les normes, Soit (KMO= 0,701; Bartlett= 36,708; ddl=6; p= 0,000). Ce qui permet de déduire qu'il y'a une bonne corrélation entre les items. Il ressort de cette analyse que *52,997%* explique la variance totale, Soit 2,120 pour la valeur propre. En revanche, la matrice des composantes montre également que tous les items retenus par l'analyse ont une contribution supérieure à 0,5 (soit 0, 0,617 à 0,815). Globalement, ce résultat nous pousse à penser que la performance des cabinets d'audit de notre échantillon est pour la majorité ceux qui militent pour la croissance en nombre de client (*0,665*), pour la qualité de service rendu aux clients (*0,796*), le respect du délai par le cabinet (*0,815*), et le respect du droit des collaborateurs (*0,617*).

En appliquant la formule relative à la construction de l'indice, nous sommes parvenus au tableau 4. Il ressort de ce tableau descriptif que l'indice global (IG) est en moyenne égale à 0,7727 ; ce qui est bien supérieur à 0,5. Ce qui nous permet de déduire qu'une bonne proportion de notre échantillon a un indice de performance « *très élevé* », soit au-dessus de la moyenne. Nous constatons également que l'ensemble des sous-indices a une valeur supérieure à 0,5. Ce qui réitère un indice de performance « *élevé* ».Nous avons déduit à cet effet que la performance d'un cabinet est de bonne qualité si et seulement si l'indice global et les sous–indices ont une moyenne supérieure à 0,5.

*Tableau 4:* Statistiques de l'indice qualité de performance du cabinet

| | N | Min | Max | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| IQP_ORG | 52 | 0 | 1 | 0,7727 | 0,18454 |
| IQP_FIN | 52 | 0 | 1 | 0,6834 | 0,23957 |
| IQP_SO | 52 | 0 | 1 | 0,5479 | 0,24533 |
| IQP_COM | 52 | 0 | 1 | 0,5771 | 0,26598 |
| **IG** | **52** | **0** | **1** | **0,7727** | **0,18454** |

*Source: Analyse des données*

ii. *Résultat de l'analyse explicative*

Dans le souci d'approfondir nos résultats, il est important que nous procédions à l'analyse multi variée. L'intérêt de cette technique est qu'elle prend en compte les interrelations pouvant exister entre plusieurs variables. Ceci étant, il est préférable de vérifier l'existence éventuelle d'un problème sérieux de multi colinéarité entre les variables à introduire dans le modèle.



© 2019 Global Journals

*Tableau 5:* Matrice de corrélation de Pearson

| | TAILCA | LONG | HON | COMPEQUIP | INFOCA | FOMA | TYPFOR | EXP | INDORG | INdFI | INDSO | INDCO |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| TAILCA | 1,000 | | | | | | | | | | | |
| LONG | ,166 | 1,000 | | | | | | | | | | |
| HON | ,040 | 0,041 | 1,000 | | | | | | | | | |
| COMEQUIP | -,041 | 0,025 | -,164 | 1,000 | | | | | | | | |
| INFOCA | -,239 | 0,139 | -,289* | -0,045 | 1,000 | | | | | | | |
| FOMA | -,089 | -0,062 | -,130 | -0,163 | ,312* | 1,00 | | | | | | |
| TYPFOR | -,145 | -0,139 | -,052 | ,045 | 0,020 | ,101 | 1,00 | | | | | |
| EXP | ,139 | -0,003 | -,202 | ,105 | 0,141 | ,083 | -,141 | 1,00 | | | | |
| INDORG | -,073 | -0,033 | ,021 | -,347* | 0,177 | ,274* | ,152 | ,204 | 1,00 | | | |
| INDFI | ,336* | 0,211 | -,277* | 0,023 | 0,182 | ,136 | -,182 | ,433** | ,214 | 1,0 | | |
| INDSO | -,137 | -,169 | -,084 | -,013 | 0,259 | ,054 | ,105 | ,474** | ,303* | ,054 | 1,0 | |
| INDCO | ,310* | ,183 | -,247 | 0,324* | -,115 | ,024 | -,217 | ,314* | ,140 | 0,13 | 0,25 | 1,0 |

**, ** significatifs respectivement au seuil de 5 et 10%*
*Sources: Analyses des données*

Nous observons que la taille du cabinet a une influence significative et positive sur l'indice financier et commercial (au seuil de 5%). On observe également au même seuil une relation négative et significative entre la composition de l'équipe de l'audit et l'indice organisationnel, puis positif et significatif pour l'indice commercial. Enfin une relation positive et significative entre l'expérience de l'auditeur et l'indice financière et sociale (10%). Les autres variables n'ont pas de relations significatives avec la performance. Concernant les corrélations entre les variables indépendantes, bien que certaines corrélations soient significatives, aucun problème de multi colinéarité entre les variables n'est décelé, car les coefficients de corrélation sont inférieur à 0,7 (Kevin, 1992). Ceci étant, le tableau ci-dessous restitue les résultats de l'estimation.

*Tableau 6:* Regroupement des estimations des paramètres du modèle

| Variables | *Performance du cabinet* | | | |
|---|---|---|---|---|
| | *Ind -org* | *Ind-fi* | *Ind-so* | *Ind-com* |
| TAILCA | -0,188<br>(-0,146) | 0,283**<br>(0,230) | -0,268***<br>(-0,194) | 0,067<br>(0,056) |
| LONG | 0,087<br>(0,094) | 0,225<br>(0,251) | -0,052<br>(-0,052) | -0,123<br>(-0,143) |
| HONO | 0,077<br>(0,160) | -0,234**<br>(-0,503) | 0,153<br>(0,082) | -0,229**<br>(-0,471) |
| COMPEQUIP | -0,307**<br>(-0,395) | 0,017<br>(0,023) | -0,145<br>(-0,174) | 0,260***<br>(0,363) |
| INFOCA | 0,197<br>(0,287) | -0,049<br>(-0,075) | -0,104<br>(-0,141) | 0,189**<br>(0,297) |
| FORMA | 0,255***<br>(0,326) | 0,123<br>(0,164) | 0,022<br>(0,027) | 0,096<br>(0,133) |
| TYPFOR | 0,243***<br>(1,508) | 0,835<br>(-0,154) | 0,145<br>(0,838) | -0,366**<br>(-2,453) |



© 2019 Global Journals

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| EXP | 0,344** (0,547) | 0,337** (0,557) | 0,581* (0,861) | 0,051 (0,087) |
| Constante | -1,691 | -0,278 | 0,100 | 1,466 |
| R | 0,632 | 0,689 | 0,660 | 0,621 |
| $R^2$ | 0,399 | 0,475 | 0,436 | 0,386 |
| Erreur standard | 0,76214 | 0,74077 | 0,68767 | 0,83335 |

**, **, *** significatif respectivement aux seuils de 1%, 5%, 10%.*

## V. Discussion des Résultats et Conclusion

*a) Discussion des résultats*

A travers le tableau 6 ci-dessus, nous pouvons tirer plusieurs enseignements:

On peut remarquer que, en ce qui concerne le test de spécification et de robustesse du modèle, que les variables représentant les facteurs non spécifiques(constantes) sont non significatifs pour l'ensemble des variables. Par ailleurs, le $R^2$ d'une part nous permet d'observer que les variables caractérisant les facteurs spécifiques et génériques expliquent la performance à 39,9% lorsqu'elle est appréhendée par l'indice organisationnel, 47,5% pour l'indice financier, 43,6% pour l'indice social, 38,6% pour l'indice commercial.

Au regard de ces résultats, nous constatons que *la taille du cabinet a un effet significatif et positif au seuil de 10% sur la performance lorsqu'elle est captée par l'indice financier, ensuite, ce lien est négatif et significatif au seuil de 5% pour l'indice social.* Ces résultats nous permettent de valider la première sous-hypothèse *($H1_a$).* Ceci corrobore à plusieurs recherches antérieures (Vu, 2009; Favier, 2013) en France, Yahn et al (2013) au Vietnam et de De Angelo (1981a) en contexte américain. Ce résultat insinue qu'au Cameroun, les cabinets d'audit ont une performance modeste lorsque leur taille devient importante, et moins performante lorsque la taille diminue.

Dans le même rôle, nous remarquons également que *la longévité de la relation entre l'auditeur et son client n'a aucun effet significatif sur la performance quel que soit l'indicateur de mesure utilisé.* Ce résultat est contraire à nos prédictions théoriques selon *lesquelles la performance du cabinet varie significativement en fonction de la longévité de la relation avec son client($H_{2b}$).*Ce résultat corrobore les travaux de Carcello et al (2004) selon lesquels il n'existe aucune relation significative entre la longévité de l'auditeur et la fraude. Ceci peut s'expliquer par le fait qu'en contexte camerounais, l'enracinement des auditeurs avec leurs clients se matérialise par les relations de connivence, de replis identitaires et autres complicités.

Concernant les *honoraires d'audit*, nous observons une relation significative et positive au seuil de 5% entre les honoraires d'audit et la performance lorsqu'elle est appréhendée par l'indice financier. Ce qui insinue que plus les honoraires de l'auditeur augmentent (à la hausse), plus le cabinet d'audit est performant car, les honoraires à la hausse améliorent la capacité de réaction de l'auditeur vis-à-vis de ses clients ainsi que la qualité de ses services. Dans ce cadre, *l'hypothèse $H_{2c}$ selon laquelle la performance varie significativement en fonction des honoraires d'audit est validée.* Ce résultat est conforme aux conclusions de plusieurs travaux (Foka et al, 2017; Hay et al; 2000; Manita et al, 2007; Osillivan, 2000; Palmrose, 1988).

En ce qui concerne *la composition de l'équipe de l'audit*, nous constatons un lien significatif et positif au seuil de 5% et 10% entre la composition de l'équipe de l'audit et la performance lorsqu'elle est mesurée respectivement par l'indice commercial, puis significatif et négatif au seuil de 5% pour l'indice organisationnel. Ce résultat conforte *l'hypothèse $H_{2d}$ selon laquelle la performance du cabinet varie significativement avec la composition de l'équipe de l'audit.* Il corrobore les constats précédemment observés dans les études théoriques et empiriques ayant analysé le lien entre les facteurs spécifiques et la performance (Langevin, 2003 ; Manita, 2008). Ce résultat évalue les chances d'avoir un service de bonne qualité lorsque le cabinet d'audit compose une équipe d'audit constituée des collaborateurs expérimentés.

Nous constatons un lien significatif et positif au seuil de 5% *entre l'informatisation du cabinet (type de logiciel, le nombre d'ordinateur et d'imprimante) et la performance lorsqu'elle est mesurée respectivement par l'indice commercial*. En s'alignant sur l'argumentaire de Ktat et al(2006), Trigui et al (2007) en contexte français, ce résultat insinue que la chance pour les cabinets d'audit de notre échantillon d'avoir une performance acceptable se présente lorsqu'ils utilisent une quantité importante d'outils informatiques dans une mission d'audit. Ce qui signifie que plus le cabinet utilise un nombre important d'outil informatique, plus il rend un service de qualité. Gingras et al (1989) empruntant les même voix montrent que l'introduction de l'informatique



© 2019 Global Journals

dans les organisations permet d'une part une accessibilité accrue à l'information et rend facile les tâches pénibles, et d'autre part permet d'engendrer les gains et de rehausser la productivité. Ce qui nous emmène à valider notre *hypothèse selon laquelle la performance du cabinet varie significativement en fonction de l'informatisation du cabinet.*

Concernant la *formation de l'auditeur,* les résultats révèlent qu'elle a un lien significatif et positif sur la probabilité d'avoir une performance de qualité. Ce lien est significatif au seuil de 10% si la performance est appréhendée par l'indice organisationnel. Conformément à nos prédictions, ces résultats corroborent ceux de Gandja(2014); Flint (1988) Lee(1993), Herrbach (2000) selon lesquels la formation est un moyen permettant d'inciter les collaborateurs de s'adapter à la vie d'un cabinet, à son fonctionnement et ses méthodes de travail. C'est également un vecteur de la performance des organisations. Plus l'auditeur est formé à la tâche, plus le cabinet à la chance d'offrir à ses clients un service de qualité. Ce qui nous permet de valider notre *hypothèse selon laquelle la performance du cabinet varie significativement en fonction de la formation de l'auditeur.*

Dans le même rôle, l'étude relève qu'il existe un lien entre le *type de formation de l'auditeur* et la performance. Ce lien est significatif et positif au seuil de 10% lorsque la performance est appréhendée par l'indice organisationnel, négatif et significatif au seuil de 5% lorsque la performance est captée par l'indice commercial. Ceci trouve satisfaction dans les études de Chapelier et al (2011) en ce sens que le type de formation est un moyen important pour rendre un auditeur plus habile à l'utilisation des données comptables. D'autant plus que l'auditeur est un « *amoureux* » des chiffres, il sera plus apte à déceler les anomalies dans les états financiers que celui qui n'est pas doté de cette formation. D'où la nécessité de valider *l'hypothèse selon laquelle la performance du cabinet varie significativement en fonction du type de formation*.

De même comme le type de formation, *l'expérience de l'auditeur* a un effet sur la performance. Ce lien est significatif et positif au seuil de 5% lorsque la performance est mesurée respectivement par l'indice organisationnel et financier, et au seuil de 1% pour l'indice social. Ce résultat conforte plusieurs recherches antérieures (Ammar, 2006; Flint, 1988). Il confirme également les conclusions de Gandja(2014), Foka et al(2017) en ce sens que la qualité de l'audit fourni par le cabinet dépend du nombre d'années d'expérience de l'auditeur. Du moins, plus l'auditeur est expérimenté, plus le cabinet a la chance d'offrir un service de qualité. Ainsi, *l'hypothèse de recherche selon laquelle l'expérience varie significativement avec la performance est acceptée.*

D'une façon synthétique, les cabinets d'audit au Cameroun éprouvent encore de sérieuses difficultés malgré les avancées notables connues pendant cette décennie, contrairement à ceux des pays émergents. Cette tendance s'affirme dans la mesure où la majorité des cabinets subissent encore une dégradation continue des indicateurs de performance dont la qualité du portefeuille (IQP-FIN) ainsi que sociale (IQP-SO). Par conséquent, la plupart des cabinets nationaux succombent à la moindre proposition de leurs clients concernant l'habillage des comptes. Néanmoins, au regard de ces résultats, tout porte à croire que les facteurs de contexte expliquent à des dégrée divers la performance des cabinets.

## VI. Conclusion

Au final, le présent papier s'inscrit dans un courant de littérature qui tend à considérer les facteurs spécifiques et génériques, comme un levier pertinent permettant d'améliorer la performance des cabinets d'audit. Néanmoins, l'étude avait une spécificité, vérifier la relation qui existe entre ces facteurs et la performance. En analysant l'indice agrégé fourni par les données de l'échantillon tirées des cabinets d'audit au Cameroun, il ressort que les cabinets de notre échantillon sont bien notés en matière de la performance, car leur indice global se chiffre à 0,7727 qui est largement supérieur à la moyenne. Toutefois, nous avions décomposés l'indice global (IG) de la performance en sous-indice afin de mieux cerner l'effet de chacun d'entre eux. En revanche, la contribution réelle des facteurs de contexte à un meilleur indice qualité de performance des cabinets reste en suspens. La valorisation de nos principaux résultats à travers une étude de cas serait un complément aux résultats déjà existant. Il serait également souhaitable d'appliquer à l'étude les méthodes d'équations structurelles afin de mieux apprécier nos résultats.

## References Bibliographiques


1. Ammar, S. (2006). La compétence de l'auditeur vue par les experts comptables.*Comptabilité, Contrôle Audit et Institutions, Tunisie.*
2. Assane, N. (2011). La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable. *Le Contrôle de Gestion des Activités de Service ; Université de Nantes.*
3. Barney, J. (1991).Firms Resources and Sustained Competitive Advantage » Journal of Management, *vol 17, n°1, 99-200.*
4. Bazerman, M. H., Morgan, K. P. & Loewenstein, G. F. (1997). The Impossibility of Auditor Independence.*Sloan Management Review, vol 38, 89-94.*




© 2019 Global Journals

5. Becker, G. (1964). Les fondements de la théorie du capital humain. *Ressources en Sciences économiques et sociales*.
6. Ben Saad, E. et Lesage, C. (2007). Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance: proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur » *Comptabilité et Environnement*, *France.*
7. Blum, B. (2015*). L'innovation comme levier de performance durable dans la profession comptable libérale en France*. Finance, conservatoire national des arts et métiers. CNAM. Thèse de doctorat.
8. Bourguignon, A. (2000). Performance et contrôle de gestion.*Contrôle de Gestion et Audit*, *vol 1, 931-941.*
9. Carcello, J.V., et Nagy, A.L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing, vol 23, n° 2, 57-71*.
10. Causse, G et Vu, V. H. T (2012). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal: le point de vu des auditeurs. Comptabilité et Contrôle d'audit, *vol3, n°18, 707-718.*
11. Champy, F. (2009). *Nouvelle théorie sociologique des professions*; Presse Universitaire de France. PUF.
12. Chapellier, P. et Hamadi, Z.B. (2011). Les déterminants de la complexité des systèmes des données comptables des dirigeants des petites et moyennes entreprises: une méta-analyse sur données individuelles.*Comptabilité, Economie*et *Société*.
13. Churchill, G. A. (1979). A paradigm for Developing better Measures of Marketing Constracts.*Journal of Marketing Research, Vol 16, pp 64-73*.
14. Correia L. F., Alaral H. F. etLouvet, P. (2009). Un indice de gouvernance pour les entreprises au Brésil. *Communication présentée au 5ème colloque de l'IFBAE, Grenoble, France*.
15. De Angelo, L. E.(1981a).Auditor Size and Audit Quality.*Journal of Accounting and Economics, vol2, n° 2, 183-189.*
16. Djongoue, G. (2007). Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises*.Colloque international. Université Catholique de Lille –France*.
17. Djoutsa Wamba L., et FokaTagne, G. A. (2014). Lle comportement des audités*:* quel effet sur la qualité du service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun*?. Revue gestion et organisations, 93-103.*
18. Favier, M. (2013). L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités. *Business administration*, *consulté à l'addresse https://halshs .archive-ouvertes.*
19. Flint, D. (1988).*Philosophy and Principles of Auditing,* London: Macmillan Education
20. FokaTagne, A. G., Ndassi Y. J. et Kamdem, D. (2017). Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone. *Journal of Academic Finance (JAF),* Vol 8, n° 1, 93 –110.
21. Gandja, S.V. (2014). Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement.*Comptabilité sans Frontières*, *Canada*.
22. Gingras et al., (1989). Les facteurs d'informatisation des PME: Une étude Delphi.*Compte rendu du 34ème Congrès International, la petite entreprise, Québec.*
23. Goldman, A. et Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: its Implications for Independence. *The Accounting Review, vol49, n°4, 707-718.*
24. Groverman, H. (1995). How Auditors can Detect Financial Statement and Misstatement. *Journal of Accounting*, vol 180, n° 4, 83-90.
25. Hay D.,Knechel, W.R., et Ling, H. (2008).Evidence of the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees.*International journal of auditing* vol 12 pp: 9-24.
26. Herrbach, O.(2000). *Le* comportement au travail des collaborateurs de cabinet financier: une approche par le contrat psychologique. *Thèse de Doctorat, Université des sciences sociales. Toulouse I.*
27. Kaplan, R. S. et Norton, D.P. (1998). *Le tableau de bord prospectif*. Editions des organizations.
28. Kervin, J. (1992). Method for business research. New York, Haper.
29. Knapp, M.C. (1991). Factor that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality. *Auditing, vol 10, n°1, 35-53.*
30. Ktat, S. (2006). L'impact des nouvelles technologies de l'information sur la performance des auditeurs: application à un gestionnaire électronique de fichiers dans une firme internationale d'audit, comptabilité, contrôle et institution, France.
31. Langevin, P. (2003). *Quels facteurs de performance pour quel type d'équipe* ? L'avis des managers. Lilles. Cèdes.
32. Lee, T.A. (1993).*Corporate Audit Theory*.Chapman et hall, 1ere, 206 pages.
33. Lim, C. Y et Tan, T. H. (2010). Does Auditor Tenure Improve audit quality? Moderating Effects of Endustry Specialization and Fee Dependence. *Comptemporary Accounting Research*, Vol 27, n°3, pp: 923-957.
34. Manita, R. (2009). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, *Management,* vol 11, n°2, 191-210.




© 2019 Global Journals

35. Manita, R. et Chemangui, M.(2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique.*28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*; 23-25, 1-24.
36. Mc Nair, C.J.(1991). Proper compromises: The Management Controle Dilemma in Public Accounting and its Impacts on Auditor behavior. *Accounting Organization and Society*, vol16, n°7, 635-653.
37. Minko, G.F (2016). Les manipulations des nombres comptables dans les entreprises: étude des cas au Cameroun, *1ere journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle*, *1-26.*
38. Mintzberg, H. (1990), *Voyage au centre des organisations*, Paris : Edition d'organisation.
39. Nagar, A. L., Basu, S.R. (2002).Weighting Socio-Economic Indicators of Human Development: a Latent Variable Approach. In*: ULLAH et al. (org.), Handbook of applied econometrics and statistical inference,* New York: Marcel Dekker, Cap. 29.
40. Noubbigh, E. (2008). Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance. L*a comptabilté, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*. France.
41. O'sullivan, N. (2000). The Impact of the Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies. *British Accounting Review, vol.32*, 397-414.
42. Palmrose, Z. (1988).An analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review, 55-73.*
43. Penrose, E. (1959).*The theory of the Growth of the Firm*.oxford university press, uk.
44. Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale. Tunis. Consulté à l'adresse http.//halshs. archives-ouvertes.fr/halshs-00004006.
45. Prat Dit Hauret, C. (2003).L'indépendance du Commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement.*Comptabilité-Contrôle-Audit,* vol 2, n°9, 31-58.
46. Richard, C. (2000). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: le rôle de relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, *Thèse de doctorat, Université Montpellier*.
47. Salgado, M. (2013). La performance: une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations.*halshs.archive- ouvertes*
48. SangueFotso, R. (2015). Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte camerounais.*Revue de Management Stratégique*, *vol 1, n°2, 1-17*
49. Sangue-Fotso, R. (2011). L'efficacité de la structure de contrôle des entreprises camerounaises. *Thèse de doctorat en science de gestion, Université de Franche-Comté.*
50. Shockley, R. A. (1981). Perceptions of Auditor Independence: an Empirical Analysis» *The Accounting Review*, *Vol 1, n°4,785-792.*
51. Tchankam, J. P. (2000). L'entreprise familiale, *Cahier de Recherche*.Creff, n°2000.
52. Thiertart, R. A. (2007).*Méthodes de recherche en management*. 3 ème, édition, paris, édition Dunod.
53. Tondeur H. (2003). Les déterminants de la qualité de la mission des commissaires aux comptes. Enjeux pour l'audit. *Comptabilité et le Contrôle de Gestion*, *consulté à l'addresse https://halshs. archive-ouvertes.*
54. Trigui, T. et Chapelier, P.(2007). Cabinets d'expertise comptable: impacts d'internet sur la relation client et performance. *28eme congres de l'AFC*.
55. Vu, V. H. (2009). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal ». *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit. Strasbourg, France*.
56. Wooten, T. C. (2003). Research about Audit Quality» *CPA Journal, n°1, Vol 73, 48-64*.
57. Yahn S C., Asu, J. Huang, M.T. et Yang, P. S. (2013). Quality Size and the Performance of Audit Firm. *The International Journal Of Business And Finance Research*, vol7; n°5,89-105.




© 2019 Global Journals