

## La contribution à l'étude des déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs

### Contribution to the study of determinants of dysfunctional auditor behavior

**Amina ACHTOUK, (PhD Student)**

*Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)  
Faculté des sciences juridiques économiques et sociale  
Université IBN ZOHR d'Agadir, Maroc*

**Si Mohamed BOUAZIZ, (Enseignant-chercheur)**

*Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)  
Faculté des sciences juridiques économiques et sociale  
Université IBN ZOHR d'Agadir, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et sociales BP 8658 Poste Dakhla Agadir Université IBN ZOHR, Agadir Maroc Téléphone : 06 36 32 43 56
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	ACHTOUK, A., & BOUAZIZ, S. M. (2022). La contribution à l'étude des déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(5-1), 368-384. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.7158388">https://doi.org/10.5281/zenodo.7158388</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

Received: August 10, 2022

Published online: October 09, 2022

## La contribution à l'étude des déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs

### Résumé

L'objectif principal de l'audit des états financiers est de fournir aux utilisateurs une assurance raisonnable sur la sincérité et la régularité des comptes de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur est tenu d'effectuer le travail en conformité avec les normes d'audit. La qualité de l'audit représente une assurance indispensable de la fiabilité des contrôles et de la vraisemblance des conclusions communiquées par les auditeurs.

Un comportement dysfonctionnel des auditeurs est la violation du code d'éthique professionnelle et la non-application des normes d'audit. Ces comportements peuvent avoir un effet négatif sur les résultats de l'audit réalisé par l'auditeur, de sorte que l'on peut craindre une baisse de la qualité de l'audit.

En raison des conséquences néfastes que peut avoir un comportement dysfonctionnel de la part des auditeurs sur la qualité de l'audit, l'objectif de cet article est d'étudier les facteurs qui peuvent affecter le niveau de comportement dysfonctionnel en matière d'audit, afin d'améliorer la qualité des prestations et maintenir la confiance du public dans la profession d'audit.

Notre contribution vise à faire un état de l'art du concept « qualité d'audit », « comportement dysfonctionnel des auditeurs », ainsi, de l'ensemble des variables qualifiées de déterminants de ce comportement dysfonctionnel.

**Mots-clés :** Audit, qualité d'audit, comportements dysfonctionnels, locus de contrôle, Performance.

**Classification JEL :** M42.

**Type de l'article :** Article théorique.

### Abstract

The main objective of the audit of financial statements is to provide users with reasonable assurance on the sincerity and regularity of the company's accounts. To achieve this objective, the auditor is required to perform the work in accordance with auditing standards. The quality of the audit represents an essential guarantee of the reliability of the controls and the credibility of the reports communicated by the auditors.

The dysfunctional behavior of auditors is the violation of the code of professional ethics and the non-application of auditing standards. These behaviors can have a negative effect on the results of the audit carried out by the auditor, so that one can fear a decline in the quality of the audit.

Because of the detrimental consequences that dysfunctional behavior on the part of auditors can have on audit quality, the objective of this article is to study the factors that can affect the level of dysfunctional behavior in auditing, to improve the quality of services and maintain public confidence in the audit profession.

Our contribution aims to make a state of the art of the concept "audit quality", "dysfunctional behavior of auditors". Thus, of all the variables qualified as determinants of this dysfunctional behavior.

**Keywords:** Auditing, Audit quality, Dysfunctional behaviors, locus of control, performance.

**JEL Classification:** M42

**Paper type:** Theoretical Research.

## 1. Introduction

La mission d'audit constitue une solution aux problèmes d'asymétrie d'information au sein des organisations. En tant que mécanisme de gouvernance, elle a pour objectif de garantir la transparence et l'image fidèle de ces entités. Un tel objectif ne peut être atteint sans améliorer la qualité des travaux des missions d'audit. D'après la théorie, l'amélioration de cette qualité dépend bien évidemment de plusieurs variables qualifiées de déterminants. En effet, l'audit légal a pour objectif principal d'assurer la fiabilité des informations comptables diffusées par les entreprises ; sa finalité est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise auditée et de rassurer aux actionnaires et différentes parties prenantes la qualité des informations, ce qui justifie le rôle de l'audit légal dans la gouvernance de l'entreprise.

La qualité de l'audit légal représente une garantie essentielle de la fiabilité des contrôles et de la vraisemblance des conclusions communiquées par les auditeurs. La notion de qualité de l'audit constitue une réelle base de réflexion pour les chercheurs dont les travaux sont nombreux. Chaque profession - en particulier celles qui fournissent des services au public - nécessite des connaissances, d'expérience et des compétences particulières et chaque professionnel est censés posséder certaines qualités personnelles (Fatt, 1995 dans Subroto, 2001). Le commissariat aux comptes, en tant que profession qui fournit des services au public, les experts-comptables sont donc, tenus de posséder des connaissances et des compétences comptables adéquates ainsi que des qualités personnelles. Cette qualité personnelle se reflétera dans son comportement professionnel. L'un des comportements professionnels des experts-comptables se manifeste sous la forme d'éviter les comportements déviants lors de l'audit « comportements d'audit dysfonctionnels ».

Le comportement dysfonctionnel dont il est question ici est le comportement déviant d'un auditeur sous forme de manipulation, de fraude ou de déviation des normes d'audit. Ce comportement peut affecter la qualité de l'audit à la fois directement et indirectement. Les comportements qui ont un impact direct sont, la signature prématurée ou l'arrêt précoce des procédures d'audit, l'obtention d'éléments probants insuffisants, le traitement inexact et les erreurs commises lors des étapes de l'audit. Alors que les comportements qui ont une influence indirecte sur la qualité de l'audit concernent la sous-déclaration du temps réellement passé sur une mission d'audit. Ces comportements peuvent avoir un effet négatif sur les résultats de l'audit réalisé par l'auditeur, de sorte que l'on peut craindre une baisse de la qualité de l'audit. Cette baisse de qualité aura certainement un effet sur la satisfaction des utilisateurs des services d'audit quant à la confiance dans la véracité des informations contenues dans les états financiers audités. Cela conduira à une érosion du niveau de confiance du public dans la profession de l'audit.

Compte tenu de la dangerosité des conséquences que peut avoir un comportement dysfonctionnel de la part des auditeurs, il sera très nécessaire d'étudier les facteurs qui peuvent affecter le niveau de comportement dysfonctionnel en matière d'audit, afin que les mesures nécessaires puissent être prises pour maintenir la confiance du public dans la profession d'audit et assurer le progrès professionnel.

Partant des faits précédemment évoqués, nous précisons notre problématique par la question centrale suivante : **quels sont les déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs ?**

Pour répondre à cette problématique, le présent papier est structuré autour de trois sections principales. Dans la première section, nous allons présenter le concept de la qualité de l'audit et ses critères usuels. Puis, dans la seconde section, nous nous intéressons à la présentation du comportement dysfonctionnel de l'auditeur, ses différents éléments et son

impact sur la qualité de l'audit. Ainsi, la dernière section présente les déterminants de ce comportement déviant sur le plan personnel, organisationnel et environnemental.

## 2. La qualité de l'audit : Critères usuels

La présente section vise à définir le concept de la qualité d'audit, en passant en revue les différentes définitions formulées dans la littérature, ainsi que ses différents critères usuels.

### 2.1. Définition

La qualité de l'audit a été définie par l'article fondateur de (DeAngelo, 1981) comme étant « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur puisse découvrir une erreur contenue dans les états financiers (la notion de compétence) et la révéler (la notion d'indépendance) ». Cette définition renvoie à l'approche dualiste qui fait la distinction entre la notion de la compétence technique de l'auditeur et son indépendance. La première concerne la capacité de détection des erreurs, anomalies et malversions dans les comptes de l'entreprise, tandis que la seconde est liée à la capacité de révélation des anomalies.

Tableau 1 : Définitions de la qualité de l'audit

Auteurs	Définitions
CPA Canada (in KPMG, 2016)	Un audit de qualité « devrait être effectué conformément aux normes applicables dans la profession, fait preuve d'un processus rigoureux et assorti d'un degré approprié de scepticisme professionnel »
DeAngelo (1981)	La qualité de l'audit se définit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur découvre une anomalie significative dans les comptes de l'entreprise cliente et la mentionne dans son rapport ».
PCAOB (2013)	Un audit de qualité est un audit conduit de manière indépendante, fiable et qui garantit une communication robuste du comité d'audit sur les états financiers, les informations connexes, ainsi que l'efficacité du contrôle interne.
GAO (2003)	Un audit de qualité est un audit réalisé conformément aux normes générales de la profession, afin de donner une assurance raisonnable sur la fiabilité et la sincérité des états financiers et les informations connexes.
Davidson et Neu (1993)	La qualité de l'audit est fondée sur la capacité de l'auditeur à détecter et à éliminer les erreurs et les malversions dans le résultat net publié.
C.-W. J. Lee, Liu, et Wang (1999)	La qualité de l'audit est la probabilité d'éviter l'échec de la mission d'audit.

Source : (Haïly Issam, Ghandari Youssef, 2019)

La compétence et l'indépendance sont donc deux critères indispensables permettant de déceler la qualité du service d'audit fourni. Selon Flint (1988), un auditeur compétent « doit détenir des connaissances, une formation, une qualification et une expérience, afin de mener à bien un audit financier ». Un auditeur est indépendant s'il l'est de fait et d'apparence, la première renvoie au processus moral de l'auditeur, à son attitude d'intégrité et d'objectivité, et la seconde liée au niveau d'indépendance de l'auditeur, tel que perçu par les utilisateurs des comptes annuels, à savoir les actionnaires et les investisseurs. Cependant, et conformément à la conclusion d'Antle (1984), on ne peut pas garantir une indépendance totale de l'auditeur, mais il peut l'être à un degré jugé raisonnable sans nuire aux intérêts des actionnaires ni entrer en collusion avec les dirigeants.

Figure 1 : La qualité de l'audit



Source : DeAngelo, 1981

## 2.2. La compétence : qualité de détection

D'après Arrunada (1999), La notion de la compétence de l'auditeur concerne sa capacité à découvrir les malversions et les fraudes dans les comptes de l'entreprise audité. Les auditeurs doivent détenir l'expérience, la formation et la qualification nécessaires pour exécuter leurs missions conformément aux normes (Flint, 1988). À cet effet, L'auteur souligne « *La compétence nécessite une compréhension de la nature, la structure, les institutions et le droit de la société dans laquelle est appliquée (Flint, 1988) ... et en ce qui concerne les audits particuliers, elle suppose une connaissance de l'activité tout en respectant la conduite de la performance ou de l'information (p. 49)* ».

Selon Frantz (1999), les qualités techniques de l'auditeur sont composées des qualifications particulières indispensables à l'accomplissement d'un audit et sont positivement liées à la qualité de l'audit. Les connaissances techniques sont acquises par l'auditeur à travers la formation et l'expérience accumulée dans le temps (Libby et Luft 1993). Bonner et Lewis (1990), distinguent trois types de connaissances, il s'agit principalement des connaissances générales liées aux règles comptables et normes d'audit, les connaissances sectorielles liées aux clients et les connaissances en management. D'autres études ont souligné l'importance de la compétence éthique qui renvoie à l'aptitude de l'auditeur à exprimer des opinions objectives (Fortin et Martel, 1997).

Richard (2006), précise que la compétence de l'auditeur est à la fois technique et relationnelle. La première, renvoient à la détention des connaissances en normes d'audit et d'environnement, et la deuxième est liée à la capacité de coordination et de communication. Dans le même ordre d'idée, Herrbach (2000) confirme l'importance des relations interindividuelles entre les auditeurs. Outre ces deux dimensions existe une compétence cognitive associée à la capacité intellectuelle de l'auditeur, nécessaire à l'expression d'un jugement objectif et conforme à la réglementation et à la déontologie de la profession. La pensée critique de l'auditeur est définie par Kurfiss (1988), comme étant « *une investigation dont l'objectif est d'explorer une situation, un phénomène, une question ou un problème afin d'aboutir à une hypothèse ou conclusion intégrant toute l'information disponible et peut donc être justifiée de manière convaincante, (p121)* ».

## 2.3. L'indépendance : qualité de révélation

L'indépendance de l'auditeur est ainsi considérée comme critère indispensable caractérisant la qualité de l'audit. Elle constitue l'assurance d'une opinion exprimée par les auditeurs, avec objectivité, et sans manipulation ni oubli intentionnel en raison des ententes avec l'une des parties dirigeantes au sein de l'entreprise audité.

L'indépendance de l'auditeur est particulièrement appréciée par rapport la notion d'incompatibilité ou par le fait de fournir un service autre que celui de l'audit (Francis, 2006; Robinson, 2008).

L'indépendance de l'auditeur renvoie à sa capacité physique et mentale d'examiner et de

mentionner objectivement ses conclusions (Lee et Stone, 1995). Selon, Richard (2000), l'objectivité, l'intégrité, l'honnêteté de l'auditeur, conditionnent son indépendance.

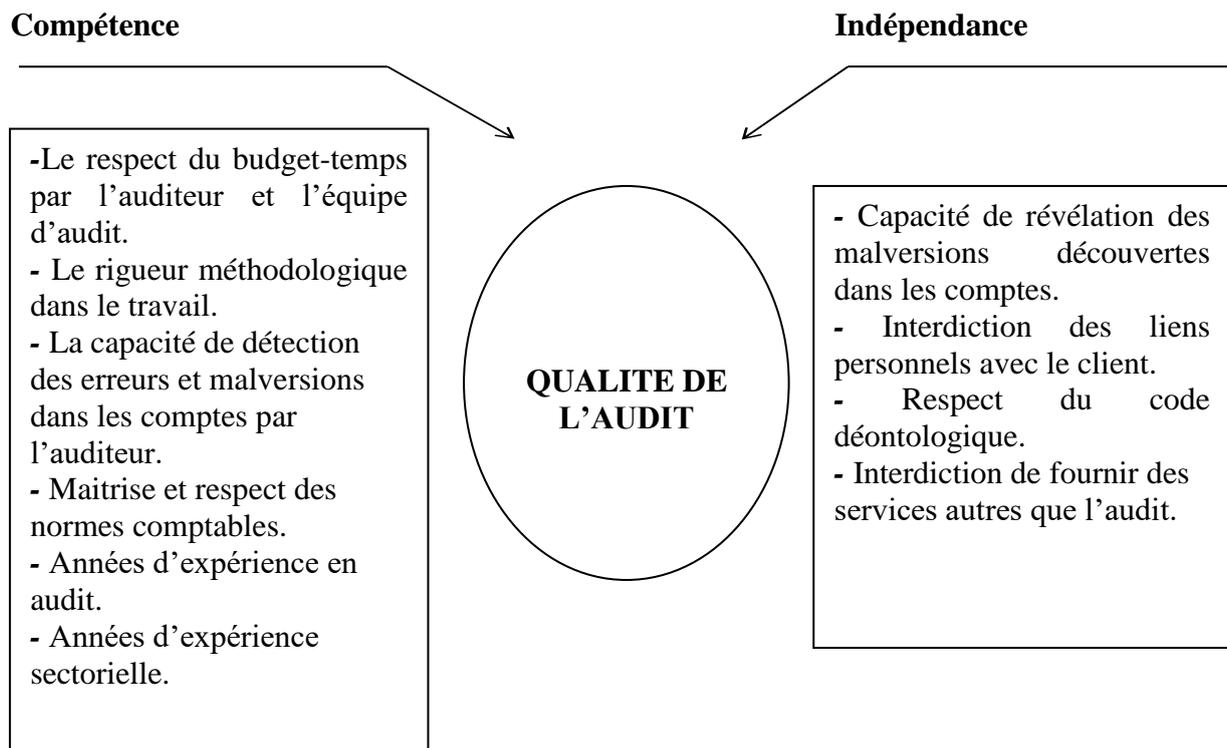
La littérature distingue deux volets d'indépendance, réel et perçu. Le premier est lié à l'aptitude de l'auditeur à exprimer un jugement de manière objective et impartiale. Tandis que le second, concerne la maîtrise de ses relations avec la direction de l'organisation auditée (Lee et Stone, 1995).

Selon Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance va se situer à trois niveaux :

- **L'indépendance dans la programmation** des travaux d'audit (« programming independence »), qui stipule une liberté de planification et de programmation des travaux d'audit.
- **L'indépendance d'investigation** (« investigative independence »), qui exige une liberté de collecte de données et de mise en œuvre de procédures jugées opportunes par l'intervenant sans aucune collusion ou l'intervention d'autres acteurs.
- **L'indépendance dans le reporting** (« reporting independence »), qui signifie une liberté de communication des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion.

Le déroulement des missions, et la situation très concurrentielle de l'activité d'audit, peuvent inciter les auditeurs à tempérer leur indépendance réelle. L'indépendance de l'auditeur dépend donc, de son niveau d'intégrité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité [Flint 1988].

Figure 2 : La mesure de la qualité de l'audit



Source : *Elaboration personnelle*

### 3. Les comportements dysfonctionnels de l'auditeur

Dans cette section, nous nous intéressons à présenter la revue de littérature des comportements dysfonctionnels propres aux auditeurs financiers.

#### 2.4. Le comportement dysfonctionnel

Plusieurs recherches et études intéressées par le comportement dysfonctionnel des employés ont essayé d'analyser et de distinguer ces comportements. Le comportement dysfonctionnel ne

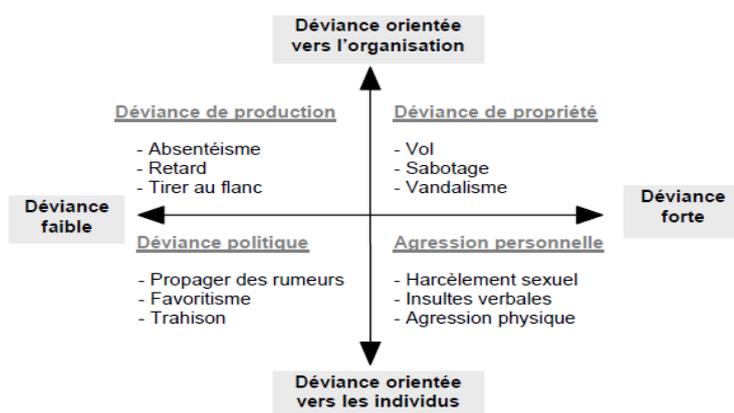
constitue pas seulement une tendance humaine irrationnelle, mais il pourrait devenir plus une action rationnelle pour contrôler et répondre aux processus existants (Hartmann, 2000 dans Soobaroyen, 2006). Griffin et al dans Ghazali et Setiawan, 2006, définissent le comportement dysfonctionnel comme un comportement effectué par un employé qui a des conséquences négatives pour les individus au sein de l'organisation, et/ou l'organisation elle-même. Selon Jaworski et Young (1992), cités par Soobaroyen (2006), un comportement dysfonctionnel est défini comme : « des actions dans lesquelles un subordonné tente « délibérément » de manipuler des éléments d'un système de contrôle établi à ses propres fins (p.54)».

Kaplan (1975) décrit les comportements dysfonctionnels comme « des comportements qui violent les normes organisationnelles et qui, ce faisant, menacent le bien-être d'une organisation, de ses membres ou les deux (p.135)». D'après cet auteur, les salariés qui n'ont plus la volonté et l'intention de respecter et de se conformer aux règles, procédures et normes formelles ou informelles de l'organisation, s'engagent intentionnellement dans les comportements dysfonctionnels.

Robinson et Bennett (1995) mettent en évidence deux grandes dimensions : une première liée à l'entité concernée par le comportement (un individu ou l'organisation), la seconde renvoie au niveau de la gravité de l'acte commis. À partir de ces deux dimensions, les auteurs distinguent quatre grandes familles de comportements dysfonctionnels, à savoir : déviance de production, de propriété, politique et enfin, agression personnelle.

- **Déviance de production** : englobe les comportements de travail contre-productif dégradant les normes de qualité et de quantité de travail à réaliser (retard, pauses prolongées, ralentissement...);
- **Déviance de propriété** : concerne des actes portant atteinte aux biens propres à l'organisation (voler, utiliser à des fins personnelles les biens de l'entité...);
- **Déviance politique** : englobe des actes hostiles engageant d'autres personnes dans des conditions désavantageuses (favoritisme, piston ...);
- **Agression personnelle** : concerne les comportements agressifs à l'encontre des autres personnes (bullying, Vol).

Figure 3: Typologies de comportement dysfonctionnel



Source : Robinson et Bennett (1995)

### 3.1. Le comportement dysfonctionnel de l'auditeur : Typologies

Notre recherche repose sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs sur deux principales dimensions. Il s'agit, du rôle technique et social de l'auditeur. Dans ce cadre, nous abordons quatre types de comportements dysfonctionnels. Les deux premiers comportements sont liés aux manquements de l'auditeur à sa compétence technique

(dimension technique) à savoir, le comportement réducteur de qualité et la sous-déclaration du temps consacré à la mission d'audit. Les deux autres comportements renvoient aux manquements à la dimension sociale, il s'agit principalement des comportements non professionnels et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.

### **3.1.1. Comportements réducteurs de la qualité d'audit**

Herrbach (1999) définit les comportements réducteurs de la qualité d'audit, comme « *une mauvaise exécution des procédures d'audit qui réduit le niveau de preuve accumulé pour l'audit, soit par le fait que les preuves relevées ne sont pas fiables, voire fausses, soit parce qu'elles sont insuffisantes quantitativement ou qualitativement (p.32)* ». Dans ce cadre, Herrbach (1999, p. 27) distingue six types de comportements réducteurs de la qualité d'audit. Il s'agit de « *la réduction de la quantité du travail sur une étape au-delà de la normale* » ; « *effectuer des revues superficielles du document du client* » ; « *accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client* » ; « *ne pas approfondir un point technique ou comptable* » ; « *déclarer avoir effectué un travail qui n'a pas été réalisé* » et « *manipulation des tests substantifs afin d'exécuter plus rapidement les tâches* ». Malone et Roberts (1996), ont évoqué une autre forme du comportement réducteur de qualité, à savoir, de « *ne pas approfondir une difficulté rencontrée ou un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission* ».

### **3.1.2. Sous-déclaration du temps consacré à la mission d'audit**

Diverses études suggèrent de déterminer un budget et des délais réalistes nécessaires à l'achèvement des travaux d'audit. Pour déterminer un budget réaliste, les entreprises ont besoin de données telles que le temps passé dans les tâches précédentes. Par conséquent, la sous-déclaration du temps réservé aux tâches d'une mission, est considérée comme une seconde forme de comportement déviant en matière d'audit. La sous-déclaration du temps se produit lorsque les auditeurs n'enregistrent pas le temps total d'achèvement de l'audit dans le rapport d'audit pour éviter tout dépassement de budget. Les conséquences négatives de la sous-déclaration du temps, ne se manifestent pas à court terme, mais plutôt à long terme, toutefois, elle peut entraîner des conséquences néfastes pour l'entité à savoir des appréciations inappropriées des auditeurs, des budgets futurs non conformes à la réalité (Paino et al., 2010).

### **3.1.3. Le comportement non professionnel**

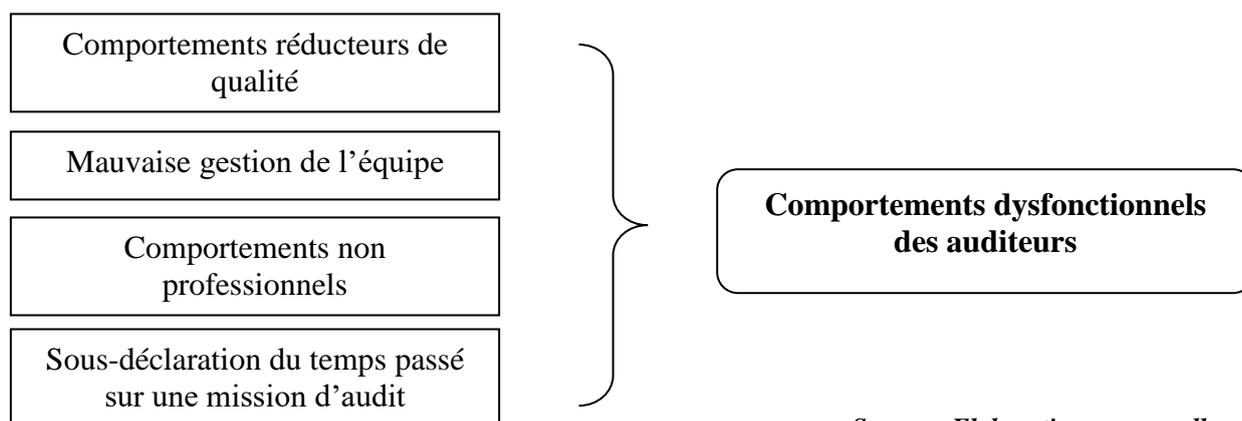
Si le comportement réducteur de qualité et la sous-déclaration du temps passé sur la mission renvoient à des manquements à la dimension du rôle technique de l'auditeur, les comportements non professionnels concernent des négligences sur le plan social et relationnel. Le comportement éthique et professionnel des auditeurs dans l'exercice de leur profession revêt une importance capitale dans l'assurance de la confiance du public et auprès des utilisateurs de l'information comptable et financière. Sur le même rang, Nasrullah (2003) souligne l'importance de la responsabilisation, des auditeurs des résultats des examens réalisés conformément au code éthique et normes de la profession. Dans ce cadre, Herrbach (2001), met en évidence quatre catégories de comportement non professionnel, à savoir, « *évoquer une recherche d'emploi en présence de l'équipe d'audit* », « *colporter des ragots sur le cabinet ou sa hiérarchie* », « *mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit* », et « *mettre en doute l'efficacité d'un audit* ».

### **3.1.4. Mauvaise gestion de l'équipe d'audit :**

Dans le cadre d'audit, le chef de mission se trouve responsable non seulement de la réalisation de la mission, et le contrôle des travaux des collaborateurs, mais également de leur encadrement et de créer un bon climat de travail (Alderman et Déitrick, 1982 ; Otley et piérce,

1996). D'après les travaux d'Herrbach (2001), trois types de comportements attachés à la mauvaise gestion de l'équipe d'audit peuvent être distingués, il s'agit principalement, d'encadrer insuffisamment un membre de l'équipe, ce qui met en cause le rôle des supérieurs en tant que formateur des collaborateurs; d'évaluer trop rapidement un membre de l'équipe, ce qui nuit à la fiabilité du système d'évaluation du cabinet; et de mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance, ce qui peut remettre en cause la satisfaction ou la motivation des collaborateurs.

Figure 4 : typologies de comportement dysfonctionnel des auditeurs



Source : *Elaboration personnelle*

#### 4. Déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs

Il s'agit dans cette section de détailler les déterminants des comportements dysfonctionnels des auditeurs. En effet, un comportement dysfonctionnel se traduit par une mauvaise qualité d'audit (Balasingam, Arumugam, & Sanatova, 2019). L'objectif de cette section est de présenter les facteurs qui influencent ces comportements dysfonctionnels.

L'un des facteurs qui influencent le comportement déviant en matière d'audit est les caractéristiques individuelles des auditeurs (locus de contrôle, engagement organisationnel, intention de quitter et performance de l'auditeur). Ainsi, le style d'évaluation de la performance, la culture éthique du cabinet, la perception du comportement du superviseur et la pression budget-temps, sont qualifiés de déterminants organisationnels, managériaux et environnementaux.

##### 4.1. Le Locus de contrôle

Le locus de contrôle est un concept développé par (Julian Rotter, 1954), « *qui décrit le fait que les individus diffèrent dans leurs appréciations et leurs croyances sur ce qui détermine leur réussite dans une activité particulière, ce qui leur arrive dans un contexte donné ou, plus généralement, ce qui influence le cours de leur vie* ». Le locus de contrôle est une caractéristique de la personnalité qui décrit le niveau de croyance d'une personne quant à la mesure dans laquelle elle peut contrôler les facteurs qui influencent son succès ou son échec. Selon Chairunnisa, et al (2014), le locus de contrôle est le caractère de chaque individu concernant le niveau de confiance en soi, à savoir la mesure dans laquelle l'individu est capable de contrôler les facteurs qui influencent le succès ou l'échec qu'il éprouve. Dans la littérature comptable, le locus de contrôle a indiqué un rôle important dans l'explication du comportement des comptables dans diverses conditions.

Il existe deux types de locus de contrôle, à savoir le **locus de contrôle interne** et le **locus de contrôle externe**. Les personnes ayant un locus de contrôle interne ont tendance à considérer que les compétences, les capacités et les efforts déterminent ce qu'ils obtiennent dans leur vie

(Gustati, 2012). Tandis que les individus possédant un locus de contrôle externe considèrent que leur vie est principalement déterminée par des forces extérieures à eux-mêmes, telles que le destin, la chance et d'autres personnes au pouvoir (Gustati, 2012).

Les recherches menées par Irawati (2005) et Pujaningrum (2012) montrent que le locus de contrôle a un effet sur le comportement déviant en audit, en montrant que plus le locus de contrôle externe d'un individu est élevé, plus la possibilité que l'individu commette un comportement déviant est grande. Par ailleurs (Chairunnisa et al., 2014) estime que les individus ayant un locus de contrôle externe manquent de confiance dans leurs propres capacités à faire un travail et ne peuvent pas déterminer leur propre bonne fortune, et lorsque l'individu sent que sa capacité n'est pas en accord avec les exigences du poste, alors l'individu a tendance à adopter un comportement dysfonctionnel pour maintenir sa position. Ceci est renforcé par les résultats des recherches de Basudewa & Merkusiwati (2015) et Tyas (2017) qui montrent que le locus de contrôle externe a une influence sur le comportement d'audit dysfonctionnel. Les résultats des recherches de Wahyudin, Anisyakurillah & Harini (2010) expliquent et indiquent que les auditeurs qui ont un locus de contrôle interne élevé montrent une faible tendance à soutenir et à accepter les comportements dysfonctionnels lors des audits.

#### 4.2. L'engagement organisationnel

L'engagement organisationnel est l'intention forte d'un auditeur de maintenir son appartenance à l'entité où il travaille (Robbins, 2003 in Triono, et al, 2012). L'engagement peut être lié à l'acceptation des valeurs qui existent dans l'entité et avoir un fort désir de maintenir l'adhésion à l'organisation afin d'atteindre les objectifs organisationnels. L'engagement organisationnel est une attitude qui reflète la loyauté des employés envers l'organisation et qui est durable afin que les membres de l'organisation puissent exprimer leur préoccupation pour l'organisation, son succès et son progrès continu (Chairunnisa et al, 2014). L'engagement organisationnel montre la force relative à prendre parti et à s'impliquer dans l'organisation, le désir de se donner à fond pour l'organisation, y compris le désir de rester dans cette l'organisation.

Selon Wibowo (2014), il existe trois types d'engagement organisationnel, à savoir : **L'engagement affectif**, qui décrit l'attachement d'un individu à l'organisation émotionnellement. **L'engagement de continuité** qui décrit les personnes qui sont liées à l'organisation en raison de problèmes de coûts, tels que le salaire, les avantages ou les intérêts familiaux. **Engagement normatif**, qui décrit les individus qui sont liés à l'organisation en raison d'une éthique. Cet individu considère que l'engagement est quelque chose qui doit être fait par un employé de son organisation.

Donnelly et al. (2003) et Otley et Pierce (1996) dans Febrina (2012) ont mené des recherches sur la relation entre l'engagement organisationnel et le comportement d'audit dysfonctionnel en Amérique et en Irlande, qui montre une relation significative. De plus, les recherches de Paino, Ismail & Smith (2011) expliquent que l'engagement organisationnel a un effet négatif sur les comportements d'audit dysfonctionnels. Selon Fakhra & Hoseinzadeh (2016), l'engagement organisationnel affecte négativement les comportements d'audit dysfonctionnels. Cela rejoint des études antérieures (Amroabadi et al., 2014 ; Herda & Martin, 2016) affirmant que l'engagement des auditeurs dans leur profession est indispensable. Selon Basudewa (2015), plus le niveau d'engagement organisationnel d'un auditeur est élevé, plus le comportement déviant de l'auditeur est faible. Les auditeurs ayant un fort engagement organisationnel refusent les comportements d'audit dysfonctionnels (Cook et al., 2020).

#### 4.3. L'intention de quitter le cabinet

L'intention de rotation est le désir des employés de quitter une organisation et de chercher un autre emploi. L'intention de rotation est fonctionnelle, tant que le transfert est en mesure

d'améliorer l'organisation avec l'inclusion d'employés plus compétents. Cependant, l'intention de rotation peut également avoir un effet négatif, à savoir inhiber les activités organisationnelles si les salariés qui déménagent sont des salariés réellement compétents. De plus, une intention de rotation trop élevée engendrera des coûts potentiels importants encourus par l'organisation, notamment des coûts de recrutement, des coûts de sélection et des coûts de formation (Sunarto, 2003). Un auditeur insatisfait de son travail sera plus susceptible de quitter son emploi pour changer d'organisation (Rutner et al, 2008 dans Sijabat, 2012).

Malone et Roberts (1996) dans Donnelly et al. (2003) contenue dans la recherche de Pujaningrum & Sabeni (2012) explique que les auditeurs qui ont le désir de changer d'emploi sont plus susceptibles d'adopter un comportement dysfonctionnel, en raison de la diminution du niveau de peur des sanctions potentielles lorsque ce comportement est détecté. Les recherches de Chairunnisa et al (2014) prouvent que l'intention de rotation a une influence positive sur le comportement déviant lors des audits.

#### **4.4. La performance de l'auditeur**

La performance peut être définie comme l'accomplissement par les individus, quantitativement et qualitativement, des objectifs organisationnels (Pujaningrum et Sabeni, 2012). Dans le contexte de l'audit, la performance d'un auditeur renvoie à la réalisation de ses fonctions lors de l'audit des états financiers de l'entreprise conformément aux normes de la profession. La performance de l'auditeur est le résultat du travail accompli dans le cadre de l'exécution des tâches qui lui sont assignées, qui est basé sur les compétences, l'expérience (Rai, 2008).

Un comportement dysfonctionnel peut survenir dans des situations où un individu se sent incapable d'atteindre les résultats escomptés par ses propres efforts. Donnelly et al. (2003) affirment que les individus dont les performances sont inférieures aux normes sont très susceptibles d'adopter un comportement dysfonctionnel parce qu'ils considèrent qu'ils n'ont pas la capacité de survivre dans l'organisation grâce à leurs propres efforts. Ceci est également renforcé par les résultats de la recherche menée par Pujaningrum & Sabeni (2012) qui indique que la performance a une influence significative sur la rétention des comportements lors des audits. Également, les auditeurs qui ont des performances élevées ont tendance à accepter peu les écarts de comportement. Les recherches de Rizqa Anita, Rita Anugerah & Zulbahridar (2016), Ratna Prasetyoningrum Evanauli, Ietje Nazaruddin (2013), Agus Wahyudin, Indah Anisykurillah, Dwi Harini (2011) ont déclaré que la performance des auditeurs affecte négativement le comportement dysfonctionnel des auditeurs.

#### **4.5. La culture éthique du cabinet**

Selon Mark Clemente (2003) : « *La culture d'entreprise est l'un de ces concepts commerciaux amorphes que les dirigeants négligent trop souvent en raison de son caractère purement intangible. Pourtant, la culture - la culture efficace - est sans doute l'actif incorporel le plus précieux qu'une entreprise puisse posséder (p.41)* ». Cette recherche tente à examiner l'impact que les perceptions des auditeurs seniors de la culture de leur entreprise, en particulier les éléments éthiques au sein de la culture, ont sur le comportement des auditeurs.

Le comportement éthique peut être renforcé par la culture éthique si les managers punissent les comportements contraires à l'éthique lorsqu'ils se produisent dans l'organisation (Hunt et al., 1989 ; Treviño et al., 1998 ; Gurley et al., 2007 ; Kaptein, 2008, 2011). Cette observation est liée à la théorie du renforcement (Luthans et Kreitner, 1991).

Si une organisation signale à ses membres qu'un comportement contraire à l'éthique sera puni et qu'un comportement éthique sera récompensé, les membres s'efforceront davantage de se comporter de manière éthique (Kaptein, 1998). Plus les managers des entreprises ferment en pratique les yeux sur les raccourcis irréguliers, plus les collaborateurs deviennent susceptibles de

s'engager dans des comportements dysfonctionnels (Willett et Page, 1996).

#### **4.6. Style d'évaluation de la performance**

L'évaluation des performances consiste à apprécier la productivité au travail d'un employé et sa participation à la réalisation des objectifs de l'organisation. Neley et al. (1995) décrivent l'évaluation de la performance comme un processus utilisé pour mesurer à la fois l'efficacité et l'efficience des employés. Alors que l'efficacité fait référence à la réalisation des objectifs, l'efficience fait référence à l'utilisation de la moindre quantité de ressources (temps et budget) pour atteindre ces objectifs. Par conséquent, comme l'ont noté Robertson et al. (2011), les évaluations de performance des auditeurs sont principalement basées sur leur capacité à terminer le travail dans le temps, le budget et les délais fixés. Les évaluations de performance sont utilisées par les départements des ressources humaines pour prendre des décisions liées aux promotions, aux récompenses financières et au développement des employés. Pour être promu et obtenir des augmentations, les auditeurs tentent d'accomplir la tâche requise conformément aux normes d'audit tout en respectant le budget temps et l'échéance (Robertson et al., 2011). L'évaluation de la performance de l'auditeur mesurera la capacité d'un auditeur à exécuter les missions d'audit conformément aux procédures préalablement établies (Arens et Loebecke, 2013). La recherche menée par Pierce et Sweeney (2004), distingue deux formes d'évaluation de performance. Une première basée sur la capacité de l'auditeur à terminer le travail dans le temps, et dans les délais fixés pour la mission. Cette première évaluation est basée sur des critères comptables. Tandis que la seconde est fondée sur la compétence technique et le professionnalisme de l'auditeur (critères non comptables). Le volet comptable et budgétaire dans l'appréciation de la performance est susceptible d'encourager les auditeurs à sacrifier la qualité pour l'atteinte des budgets. Cette importance accordée au respect du budget peut s'accompagner par des comportements dysfonctionnels (Hopwood, 1972). Contrairement à un style d'évaluation axé sur les mesures non comptables qui peut entraîner une réduction de ces comportements (Pierce et Sweeney, 2004). Beekes et al. (2014) ont signalé une association positive et significative entre l'évaluation de performance des auditeurs et le comportement dysfonctionnel.

#### **4.7. La perception du comportement du supérieur**

Le concept du « modèle de rôle », est défini par Robert K. Merton comme « *une personne dont le comportement, l'exemple ou le succès est ou peut-être une stimulation pour d'autres personnes* ». Ce modèle de rôle est une image de référence, c'est un exemple, une inspiration, un guide qui trace la voie et montre la marche à suivre. Par conséquent, un individu est susceptible de reproduire les comportements des personnes considérées comme référence ou exemple dans l'organisation où il se situe. L'individu est souvent inspiré et attiré par ce modèle de rôle avec lequel il entretient une relation forte.

Dans le cadre d'audit, le manager, en tant que superviseur de l'auditeur senior est susceptible d'influencer le comportement de ce dernier. Aux termes de (Gaddour, 2016), « *Un manager adoptant des comportements ainsi que des attitudes types aura tendance à être considéré par son subordonné comme un exemple ou un modèle de référence idéal. Collaborer avec un supérieur possédant de nombreuses qualités reste susceptible de renforcer le niveau d'engagement professionnel du subordonné, (p.174)*».

La recherche menée par Gaddour, (2016), affirme également que sous l'effet de mimétisme, la perception par le subordonné d'un comportement de types adoptés par son supérieur est négativement corrélée avec le comportement dysfonctionnel en audit.

#### **4.8. La pression budget-temps**

Avant de commencer les travaux d'audit, le cabinet d'expertise comptable mesurera le temps nécessaire à l'achèvement des travaux. Cette estimation concerne non seulement le temps, mais

aussi le budget qui sera dépensé pendant le processus d'audit. La préparation d'un budget temps dans l'audit est nécessaire pour que le processus de travail de l'auditeur puisse se dérouler efficacement (Fleming in Tanjung, 2013). Ce budget temps se transformera en pression lorsque l'auditeur est tenu de travailler efficacement dans un temps qui n'est pas correctement préparé, ou lorsque l'auditeur est confronté à un temps et un budget très serré (Sososutiksno in Khadilah, et al, 2015). La pression exercée par la direction dans la détermination du budget temps est un facteur essentiel du comportement de l'auditeur (Rhode, 1978). D'autres études rapportent que la pression du budget temps est le principal facteur influençant la baisse de la qualité de l'audit (Simanjuntak, 2008). La pression temporelle se produit généralement lorsqu'un auditeur doit peser le coût et le temps disponible lors de l'exécution de procédures d'audit planifiées à l'avance (Agustin, Handayani et Syahril, 2015). Si le temps imparti est insuffisant, l'auditeur devra travailler plus vite et ne pourra peut-être produire qu'un audit partiel (Waggoner & Cashell, 1991). La recherche menée par Dewi et I D.G Dharma, (2019), souligne que la pression du budget-temps affecte positivement le comportement dysfonctionnel des auditeurs. L'effet de la pression du temps sur le comportement d'approbation prématurée des audits a également fait l'objet de recherches menées par Zulman (2014), qui indique que, la pression du temps s'est avérée avoir des effets positifs et significatifs sur le comportement d'approbation prématurée par un auditeur lors de l'exécution de procédures d'audit.

La recherche concernant la pression du budget-temps et les comportements dysfonctionnels concerne généralement les auditeurs de rang inférieur tels que les auditeurs juniors et seniors qui reçoivent plus de pression que les auditeurs de haut rang tels que les managers et les associés. (Cook et Kelley, 1991 ; McNair, 1991 ; Savanberg et Ohman, 2013 ; Sweeney et al., 2010). Les résultats de l'étude de Coram et al., (2003) ont révélé que l'allocation de temps limitée a poussé 63 % des auditeurs principaux en Australie à prendre des mesures qui réduisent la qualité de l'audit, même si certains de ces auditeurs ont effectué des tâches d'audit à faible risque. Dans le même temps, les résultats d'une recherche (Donnelly et al., 2003) menée à Singapour ont également montré que jusqu'à 89 % des auditeurs confrontés à des contraintes de temps avaient été impliqués dans l'une des actions susceptibles de réduire la qualité de l'audit et performance.

## 5. Conclusion

La qualité de l'audit se définit comme l'évaluation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur détecte une anomalie significative dans les comptes de l'entreprise cliente et la révéler dans son rapport (DeAngelo, 1981). Notre revue de littérature montre que la qualité de l'audit est un concept intangible, multidimensionnel, complexe, difficile à mesurer et à apprécier. Les définitions proposées par les chercheurs scientifiques par les organismes et les professionnels de l'audit sont nombreuses et sans consensus.

Un comportement d'audit dysfonctionnel fait référence au non-respect des processus appropriés dans l'ensemble de la profession d'audit, et un comportement de l'auditeur qui s'écarte à des normes dans la réalisation des missions d'audit, ce qui réduit l'efficacité de l'obtention de preuves, et par conséquent une réduction de la qualité de l'audit.

À travers notre revue de littérature, nous distinguons quatre types le comportement dysfonctionnel en audit : le comportement réducteur de qualité ; la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit; le comportement non professionnel et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit. Les deux premiers comportements sont liés aux manquements de l'auditeur à la dimension technique concernant l'exécution du travail, tandis que les deux derniers renvoient la dimension sociale et managériale.

Notre étude avait pour objectif d'accroître la prise de conscience de l'impact négatif des comportements dysfonctionnels des auditeurs, sur la qualité des prestations, en mettant en lumière

les facteurs à l'origine d'un tel comportement, ce qui pourrait contribuer à améliorer la qualité des prestations. Par conséquent, ce papier avait pour objectif principal d'identifier et de définir les facteurs déterminants du comportement dysfonctionnel des auditeurs. Pour ce faire, nous avons passé en revue les définitions du comportement dysfonctionnel formulées dans la littérature, les principales catégories propres aux auditeurs, ainsi que ses déterminants sur les différentes dimensions (personnelle, organisationnelle, managériale et environnementale).

À travers notre revue de littérature, nous avons constaté que le comportement dysfonctionnel en audit dépend de plusieurs variables qualifiées de déterminants.

Ce comportement déviant est principalement déterminé par trois dimensions, à savoir, les caractéristiques personnelles de l'auditeur, qui concernent son locus de contrôle, son engagement organisationnel, sa performance et son intention de quitter le cabinet d'audit. Ainsi, les caractéristiques managériales et organisationnelles du cabinet d'audit, qui englobent principalement le style d'évaluation de la performance des auditeurs, la culture éthique du cabinet et la perception du comportement du supérieur par les auditeurs seniors. La troisième dimension concerne les facteurs environnementaux à savoir la pression du budget-temps. Chaque dimension comporte un ensemble de facteurs qui sont susceptibles d'influencer positivement ou négativement la qualité de l'audit.

## Références

- (1) Alderman, C. W., Deitrick, J. W., (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 1 (2), 41-58.
- (2) Amroabadi, M. S., Khanagha, J. B., & Naderibeni, M. (2014). Professional commitment on dysfunctional audit behaviour in audit organizations of Isfahan public accountancy. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 5(9), 265–285.
- (3) Arruñada, B. (1999). *The economics of audit quality: private incentives and the regulation of audit and non-audit services*. Boston: Kluwer Academic.
- (4) Balasingam, S., Arumugam, D., & Sanatova, A. (2019). Auditors Acceptance of Dysfunctional Behaviour in Kazakhstan. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 134-140.
- (5) Baril, C.P., Cunningham, B.M., Fordham, D.R., Gardner, R.L., Wolcott, S.K., (1998). Critical Thinking in the Public Accounting Profession: Aptitudes and Attitudes. *Journal of Accounting Education*, 16: 381-406
- (6) Clemente, M. (2003, March). Growing concerns: Managing corporate culture for strategic success, part two. *Smart Pros Newsletter*. Retrieved from <http://accounting.smartpros.com/x37276.xml>.
- (7) Coram, P., Ng, J., and Woodliff, D. (2003). A Survey Of Time Budget Pressure And Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review*, 13(29), 38–44.
- (8) Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- (9) DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- (10) Donnelly, D. P., O'Bryan, D., Quirin, J. J., (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: an explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in Accounting* 15, 87-110. Fakhar, P. T. & Hoseinzadeh, A. (2016). Investigate the effect of organizational commitment and professional commitment on dysfunctional behaviors of auditors. *International Academic Institute for Science and Technology*, 3(1), 1–12.

- (11) Fogarty T.J., (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2): 129-149.
- (12) Gaddour, I., (2013). Contribution à l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors: une approche managériale (le cas Français). *Comptabilité sans Frontières*, 25-41.
- (13) GAO. (2003). Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. Retrieved from <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/GAOREPORTS-GAO-04-216/content-detail.html>.
- (14) Gurley, K., Wood, P. and Nijhawan, I. (2007), "The effect of punishment on ethical behavior when personal gain is involved", *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, Vol. 19 No. 1, pp. 91-105.
- (15) Hartmann, L.C., Bombacas, M., (2000). Organizational commitment: A multi method scale analysis and test of effects. *The international Journal of organizational analysis*, 8(1) : 89-108.
- (16) Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A14–A27. <https://doi.org/10.2308/ciia-51479>.
- (17) Herrbach, O., (1999). Qualité et réduction de qualité en audit financier: le comportement des collaborateurs de cabinets. 20ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- (18) Herrbach, O., (2000). Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique. Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université des sciences sociales, Toulouse, 206-321.
- (19) Herrbach, O., (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10 (4): 787–802.
- (20) Hopwood, A. G., (1972) An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, 10 (Supplement), pp. 156–182.
- (21) Hunt, S.D., Wood, V.R. and Chonko, L.B. (1989), "Corporate ethical values and organizational commitment in marketing", *Journal of Marketing*, Vol. 53 No. 3, pp. 79-90.
- (22) Kaptein, M. (1998), *Ethics Management: Auditing and Developing the Ethical Content of Organizations*, Springer, Dordrecht.
- (23) Kaptein, M. (2008), "Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: the corporate ethical virtues model", *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 29 No. 7, pp. 923-947.
- (24) Kaptein, M. (2011), "Understanding unethical behavior by unraveling ethical culture", *Human Relations*, Vol. 64 No. 6, pp. 843-869.
- (25) KPMG. (2016). Audit point of view: What is audit quality? Retrieved from <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/08/ca-what-is-audit-quality.pdf>.
- (26) Lee, C.-W. J., Liu, C., & Wang, T. (1999). The 150-hour rule. *Journal of Accounting and Economics*, 27(2), 203-228.
- (27) Lee, T., & Stone, M. (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(8), 1169-1177.
- (28) Luthans, F. and Kreitner, R. (1991), *Organizational Behavior Modification and Performance*, Unwin-Hyman, Boston, MA.
- (29) Malone, C. F., Roberts, R. W., (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing. A Journal of Practice and Theory* 15, 49-64.
- (30) Mautz, R. K., Sharaf, H.A. 1961. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting

- Association Monograph No. 6. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- (31) McNair, C. J., (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour. *Accounting, Organizations and Society* 16, 635-53.
  - (32) Nasrullah, D., (2003). Factors Affecting the Quality Audit in public Sector and Some characteristics to increase it.
  - (33) Neely, A., Gregory, M. and Platts, K. (1995), "Performance measurement system design: a literature review and research agenda", *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 15 No. 4, pp. 80-116.
  - (34) Otley, D. T., Pierce, B. J., (1996a). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9 (1): 31-58.
  - (35) Otley, D. T., Pierce, B. J., (1996b). The operation of control systems in large auditing firms. *Auditing. A journal of Practice and Theory* 15 (2): 65-84.
  - (36) Paino, H., Ismail, Z., Smith, G. M., (2010). Dysfunctional Audit Behavior: An Exploratory Study in Malaysia. *Asian Review of Accounting* 18 (2): 162-173.
  - (37) Paino, Halil., Ismail, Zubaidah., Smith, Malcolm. (2011). Effects of Employee Performance, Turnover Intentions and Locus of Control. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol. 7 No. 4, pp. 318-423
  - (38) PCAOB. (2013). Standing Advisory Group Meeting. Discussion –Audit Quality Indicators. Retrieved from [https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013\\_sagmeeting/audit\\_quality\\_indicators.pdf](https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf)
  - (39) Pierce, B. and Sweeney, B. (2004), "Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation", *European Accounting Review*, Vol. 13 No. 1, pp. 401-431.
  - (40) Prat Dit Hauret, C., (2003a). L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité Contrôle Audit*, 6 (2): 31-58.
  - (41) Rhode, W. S. (1978). Some observations on cochlear mechanics. *The Journal of the Acoustical Society of America*, 64(1), 148–166.
  - (42) Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153-179.
  - (43) Robertson, J.C., Stefaniak, C.M. and Curtis, M.B. (2011), "Does wrongdoer reputation matter? Impact of auditor-wrongdoer performance and like ability reputations on fellow auditors' intention to take action and choice of reporting outlet", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23 No. 2, pp. 207-234.
  - (44) Robinson, S. L., Bennett, R. J., (1995), A typology of deviant workplace behaviors: A multidimensional scaling study. *Academy of Management Journal*, 38 (2): 555-572.
  - (45) Rotter, J.B. Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs*. Vol. 80, pp. 1-28, 1966.
  - (46) Savanberg, J., Ohman, P. (2013), "Auditors time pressure does ethical culture support audit quality", Vol 28, No 7, pp. 572-591.
  - (47) Soobaroyen, T., Chengabroyan, C., (2006). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign-Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*, 10: 201–218.
  - (48) Sweeney, B., Arnold, D. and Pierce, B. (2010), "The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions", *Journal of Business Ethics*, Vol. 93 No. 4, pp. 531-551
  - (49) Treviño, L.K., Butterfield, K.D. and McCabe, D.L. (1998), "The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 8 No. 3, pp. 447-476.

- (50) Waggoner, J., & Cashell, J., The Impact of Time Pressure on Auditor's Performance, The Ohio CPA Journal, 27-32, 1991.
- (51) Willett, C. and Page, M. (1996), "A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants", British Accounting Review, Vol. 28 No. 2, pp. 101-120.