

Règlementation et qualité de l’audit légal : Entre dispositifs internationaux et réalité du contexte marocain

Regulation and legal audit quality: Between international standards and the reality of moroccan context

Slimane BARI, (Doctorant)

*Laboratoire : Droit, Economie et Gestion
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger
Université Abdelmalek Essaâdi, Maroc*

Hassane BOUJETTOU, (Professeur de l’Enseignement Supérieur)

*Responsable de l'Equipe de Recherche Finance, Audit et Gestion LAREFAG
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger
Université Abdelmalek Essaâdi, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger Adresse : Route de l’aéroport, B.P 1255, 90000 Tanger, Maroc Tél. +212 (0) 539 313 4 87/88 encgtanger@encgt.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d’intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BARI, S., & BOUJETTOU, H. (2023). Règlementation et qualité de l’audit légal : Entre dispositifs internationaux et réalité du contexte marocain. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-1), 1-40. https://doi.org/10.5281/zenodo.8197071
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: June 15, 2023

Accepted: July 28, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-1 (2023)

Règlements et qualité de l'audit légal : Entre dispositifs internationaux et réalité du contexte marocain

Résumé

Comparées à d'autres contextes tels que l'Europe ou le monde anglo-saxon, les études portant sur la qualité de l'audit légal demeurent rares et relativement peu explorées au Maroc. Ce constat m'a encouragé à explorer cette piste de recherche dont la finalité est de comprendre les divers aspects de la qualité de l'audit légal à travers une approche de conciliation entre les dispositifs inscrits à l'échelle internationale et la réalité de la pratique du pays.

Cette exploration est réalisée en adoptant une approche conceptuelle et en s'appuyant sur une revue de la littérature existante. L'article examine différentes dimensions de la qualité de l'audit en explorant les théories de l'agence, de la signalisation et de la contingence. Offrant des perspectives pour comprendre les déterminants et les implications de la qualité de l'audit, ces théories présentent à la fois des points de convergence et de divergence. Elles reconnaissent toutes l'importance de l'indépendance de l'auditeur et de la communication de signaux de qualité, bien que leurs approches diffèrent dans la manière dont elles les abordent.

En conclusion, cet article théorique se positionne comme une contribution significative en mettant en lumière les spécificités de l'audit légal au Maroc. Cependant, il est crucial de souligner que des recherches empiriques sont nécessaires pour étayer et enrichir les résultats théoriques, et pour combler le manque de données spécifiques au contexte marocain. Ce travail de recherche ouvre ainsi de nouvelles perspectives pour une meilleure compréhension et application de la qualité de l'audit légal dans le contexte marocain.

Mots clés : Audit légal, contexte marocain, qualité de l'audit, dispositif international d'audit

Classification JEL : M42, M49

Type du papier : Article théorique

Abstract

Compared with other contexts, such as Europe or the Anglo-Saxon area, studies on audit quality remain limited and relatively unexplored in Morocco. This fact encouraged me to explore this field of research, with the aim of understanding the various aspects of statutory audit quality through an approach that reconciles international standards with the reality of Moroccan practice.

This exploration is carried out by adopting a conceptual approach and drawing on a review of existing literature.

This article examines different dimensions of audit quality, exploring the agency theories, signaling and contingency. While providing perspectives for understanding the determinants and implications of audit quality, these theories present both points of convergence and divergence. Although they all recognize the importance of auditor independence and the communication of quality signals, they differ in the way they approach these issues.

In conclusion, this theoretical article makes a significant contribution by shedding light on the statutory auditing in Morocco. However, it is crucial to emphasize that empirical research is needed to support and enhance the theoretical findings, and to compensate for the lack of specific data in the Moroccan context. This research thus opens up new perspectives for a better understanding and application of statutory audit quality in Morocco.

Keywords: Legal auditing, Moroccan context, audit quality, international audit standards

JEL Classification: M42, M49

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

L'information financière et son audit constituent des éléments vitaux pour les marchés financiers. Alors que cette information permet aux investisseurs de prendre des décisions fondées sur la meilleure façon d'allouer leurs capitaux, son audit vise à garantir qu'elle est de « qualité » et qu'elle représente fidèlement l'état de l'entité auditée. D'ailleurs, la croyance dans l'efficacité des marchés est renforcée essentiellement par la confiance accordée à l'audit comme une fonction de contrôle externe, ce qui a conduit la profession de l'audit d'être perçue comme le "gardien de la vérité sur les marchés" (propos de Paul A. Volcker - 2002).

La qualité de l'audit légal reste un sujet d'intérêt croissant dans la littérature académique et professionnelle. Des études antérieures ont montré que la qualité de l'audit joue un rôle crucial dans la confiance des investisseurs, la stabilité des marchés financiers et la bonne gouvernance des entreprises (DeAngelo, 1981 ; Simunic, 1980). D'autres, plus récentes, ont également souligné l'importance de la qualité de l'audit dans un contexte de plus en plus mondialisé. Ainsi, l'étude menée par Almasria (2022) a mis en évidence les conséquences négatives de la faible qualité de l'audit sur la valeur des entreprises et la confiance des investisseurs. De même, la recherche réalisée par Amahalu (2020) a montré que la qualité de l'audit est étroitement liée à la performance financière des entreprises.

Toutefois, les préoccupations relatives à l'atteinte d'un audit de qualité sont soulevées chaque fois qu'il s'avère, face à des scandales financiers, que la profession d'audit n'a pas répondu aux attentes en matière de contrôle des comptes comptables (on parle en anglais des « *audit expectations gap* »). Dans son article intitulé "The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society", Porter (1990) explore l'écart entre les attentes des parties prenantes concernant l'audit et les performances réelles des auditeurs et met en évidence le rôle crucial de ces derniers dans la société en soulignant l'importance de combler cet écart pour renforcer la confiance des parties prenantes dans les rapports financiers.

La qualité de l'audit légal demeure une question d'actualité et suscite toujours de vives préoccupations. Cela se confirme de nouveau par les retombés des scandales financiers récents, tels que l'affaire « Wirecard » en Allemagne impliquant EY, et qui ont suscité des inquiétudes quant à la qualité de l'audit (Financial Times, 2020). D'où l'importance de mener des études sur la qualité de l'audit légal et ses implications pour la confiance des investisseurs et la stabilité des marchés financiers.

Dans le contexte marocain, comparé à d'autres pays et régions, la recherche sur la qualité de l'audit reste limitée et peu explorée (Nnadi et al., 2017). L'une des raisons est le manque de données spécifiques au contexte marocain et la nécessité d'adapter les normes internationales aux particularités locales. Les régulateurs et les praticiens reconnaissent la nécessité d'améliorer les normes et les pratiques d'audit pour renforcer la confiance des parties prenantes et soutenir la stabilité du marché financier marocain (AMMC, 2020).

L'enjeu de cet article est d'essayer d'explorer les divers aspects de la qualité de l'audit légal en s'appuyant sur une approche conceptuelle et une revue de la littérature existante. Les théories explorées sont : la théorie de l'agence, qui met l'accent sur la relation entre les dirigeants et les actionnaires, la théorie de la signalisation, qui examine la capacité de l'audit à fournir des signaux de qualité aux parties prenantes et la théorie de la contingence, qui met l'accent sur le fait que la structure et les pratiques d'une organisation doivent être adaptées aux conditions et aux caractéristiques spécifiques de l'environnement dans lequel elle évolue (Abbott et Parker, 2000 ; DeFond et Zhang, 2014 ; Donaldson, 2001).

L'article est structuré en trois parties. La première partie passera en revue les perspectives et les dimensions de la qualité de l'audit légal, la deuxième partie présentera les recherches académiques et les pratiques professionnelles liées à la qualité de l'audit et la troisième partie se penchera sur la question de la réglementation de l'audit légal.

2. La qualité de l'audit : Perspectives et dimensions

La qualité de l'audit est un concept multidimensionnel qui dépasse la simple conformité aux normes et réglementations en vigueur. Elle implique une évaluation approfondie des processus et des résultats de l'audit, en prenant en compte diverses dimensions. Selon Harris et Williams (2020), la qualité de l'audit peut être appréhendée à travers des dimensions, qui interagissent et se complètent pour déterminer l'efficacité et l'efficience de l'audit, telles que la compétence des auditeurs, l'indépendance, l'objectivité, la transparence et l'efficacité des procédures d'audit.

La compétence des auditeurs reste un élément essentiel de la qualité de l'audit. Les recherches de DeAngelo (1981) soulignent l'importance de l'expertise technique et de la connaissance approfondie des auditeurs pour la réalisation d'audits de qualité. En outre, l'indépendance des auditeurs est largement reconnue comme un facteur clé contribuant à la qualité de l'audit. Les travaux de Simunic (1984) mettent en évidence l'importance de l'indépendance pour garantir l'impartialité et l'objectivité des auditeurs lors de l'évaluation des états financiers.

Parmi les approches et modèles conceptuels utilisés pour évaluer la qualité de l'audit, l'approche basée sur les risques, recommandée par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), revêt une grande importance. Cette approche met l'accent sur l'identification et l'évaluation des risques liés à l'information financière, permettant ainsi aux auditeurs de concentrer leurs efforts sur les domaines les plus critiques (IAASB, 2019).

Outre ces aspects, plusieurs approches théoriques peuvent être utilisées pour évaluer la qualité de l'audit. Ainsi, l'approche basée sur la théorie de l'agence examine la qualité de l'audit en termes de supervision et de contrôle des dirigeants par les auditeurs externes afin de réduire les conflits d'intérêts potentiels (Jensen et Meckling, 1976). Cette approche met l'accent sur l'importance de l'indépendance des auditeurs pour atténuer les problèmes d'agence et assurer la fiabilité des informations financières. Par ailleurs, l'approche basée sur la théorie de la signalisation s'intéresse à la qualité de l'audit en tant que signal envoyé par l'entreprise aux parties prenantes externes (Spence, 1973). Cette approche suppose que la qualité de l'audit peut influencer la perception des investisseurs et des créanciers quant à la fiabilité des informations financières. De ce fait, une qualité de l'audit élevée peut être perçue comme un signal positif de la santé financière et de la transparence de l'entreprise. Quant à la théorie de la contingence, elle met en évidence l'absence de solution universelle ou standardisée pour évaluer la qualité de l'audit. Selon l'approche de cette théorie, l'évaluation de la qualité de l'audit est conditionnée par des facteurs contingents tels que la taille de l'entreprise, son secteur d'activité, sa complexité et sa structure organisationnelle (Donaldson, 2001 ; Fiedler, 1967).

2.1. La qualité de l'audit : Concept multidimensionnel

Réaliser un audit de qualité reste un élément de garantie de la vraisemblance des contrôles et de la crédibilité du rapport communiqué par l'auditeur. Si l'audit est de mauvaise qualité, l'opinion donnée sur les états financiers risque d'être trompeuse, ce qui peut avoir un impact sur les décisions prises par les parties prenantes de l'entité auditée. De ce fait, la communication d'informations comptables et financières de qualité par l'auditeur vise à protéger les intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes (banques, gouvernement, etc.).

La majorité des écrits en la matière considèrent que la qualité de l'audit dépend essentiellement de la qualité de l'auditeur à travers ses caractéristiques intrinsèques qui sont l'indépendance et la compétence. Néanmoins, d'autres recherches contestent ce constat en démontrant que la relation positive entre la qualité des travaux d'audit et la qualité de l'auditeur n'est pas toujours vérifiée. Ces études suggèrent qu'il existe d'autres facteurs qui peuvent influencer la qualité de l'audit tels que le contexte organisationnel dans lequel l'auditeur opère, les contraintes de temps et de ressources ainsi que la pression exercée par la direction de l'entité auditée. Le tableau ci-après synthétise les résultats de recherches de certains auteurs en ce sens.

Tableau 1 : Multidimensionnalité et facteurs d'influence de la qualité de l'audit

Auteurs	Résultats de recherche
DeZoort et Salterio (2001)	L'expérience des membres du comité d'audit et leur connaissance en matière de Reporting financier et d'audit peuvent avoir un impact sur la qualité de l'audit.
Frankel et al. (2002)	Ces auteurs ont examiné la relation entre les honoraires de services non-audit et la qualité de l'audit. Ils ont constaté une relation négative entre les honoraires de services non-audit et la qualité de l'audit, suggérant que des honoraires élevés pour des services non-audit pourraient compromettre l'indépendance et la qualité du travail d'audit.
Gonthier-Besacier et al. (2016)	L'étude menée a exploré la qualité de l'audit du point de vue des parties prenantes externes, telles que les investisseurs. Les résultats ont révélé que la qualité de l'audit était perçue comme étant multidimensionnelle, incluant des aspects tels que la qualité des procédures d'audit, la communication des résultats, la pertinence et la fiabilité des informations financières.
DeFond et Zhang (2014)	L'étude a examiné l'impact de la qualité de l'audit sur la détection des fraudes. Les résultats ont montré que la qualité de l'audit dépend non seulement de la compétence des auditeurs et de leur indépendance, mais également de leur capacité à identifier les signaux d'alerte et à exercer un jugement professionnel lors de la détection des fraudes.
Louwers et al. (2018)	L'étude menée a identifié plusieurs dimensions clés de la qualité de l'audit, notamment la compétence des auditeurs, l'indépendance, l'objectivité, l'éthique professionnelle, la transparence des procédures d'audit, la communication efficace des résultats, ainsi que la conformité aux normes et réglementations en vigueur. Ces dimensions sont interconnectées et complémentaires, et leur intégration dans l'audit permet de garantir la qualité globale du processus.
Mulyani Ika (2020)	L'étude menée a examiné l'impact de la compétence des auditeurs sur la qualité de l'audit. Les résultats ont montré que les auditeurs compétents sont plus susceptibles de fournir un audit de qualité, en identifiant efficacement les risques et en réalisant des procédures d'audit appropriées.
Salehi et al. (2019)	Au regard de l'indépendance et l'objectivité, la recherche réalisée par ces auteurs a mis en évidence l'importance de ces dimensions pour la qualité de l'audit. Les résultats ont montré que l'indépendance des auditeurs est étroitement liée à la qualité de l'audit, car elle permet de réduire les biais potentiels et d'améliorer la fiabilité des informations financières.
Kartika et al. (2021)	L'étude menée a examiné l'impact de l'éthique professionnelle sur la qualité de l'audit en se concentrant sur les comportements éthiques des auditeurs. Les résultats ont montré que les auditeurs qui font preuve d'une éthique professionnelle élevée sont plus susceptibles de fournir un audit de qualité et de maintenir l'intégrité des informations financières.
Boiral et Heras-Saizarbitoria (2020)	L'étude menée a souligné l'importance de la transparence dans les rapports d'audit pour renforcer la confiance des parties prenantes et assurer la qualité de l'audit.

Source : établi par l'auteur

La recherche académique continue d'explorer et de confirmer la nature multidimensionnelle du concept « qualité de l'audit ».

2.2. Les déterminants de la qualité de l'audit légal

Une grande partie des travaux de recherches portant sur la qualité de l'audit s'est développée à partir des études de DeAngelo (1981a ; 1981b) qui stipule que la réalisation d'une mission d'audit de qualité nécessite la réunion de deux attributs fondamentaux ayant trait à l'auditeur à savoir : sa compétence et son indépendance.

Toutefois, des recherches académiques et scientifiques récentes ont identifié d'autres déterminants importants qui influencent la qualité de l'audit légal à savoir : les normes professionnelles, l'environnement de contrôle de l'entreprise, la relation auditeur-client et la pression concurrentielle.

2.2.1. La compétence : Une dimension tripartite

Les compétences et l'expertise des auditeurs sont des déterminants fondamentaux de la qualité de l'audit légal. Des auditeurs qualifiés, possédant une connaissance approfondie des normes comptables et des réglementations en vigueur, sont en mesure de mener des procédures d'audit rigoureuses et d'identifier les risques significatifs liés aux états financiers. Des recherches telles que celles menées par Carcello (2008) ont confirmé l'importance de la compétence des auditeurs dans l'amélioration de la qualité de l'audit. Aussi, la recherche menée par Simnett et al. (2009) a mis en évidence que les auditeurs dotés de compétences techniques solides étaient plus enclins à fournir un audit de qualité.

D'autres travaux de recherche ont permis de différencier et d'analyser en détail trois dimensions de la composante "Compétence" qui sont étroitement liées à la capacité des auditeurs à réaliser un audit de qualité. Ces dimensions comprennent *les compétences techniques, les compétences relationnelles et les compétences cognitives*. Elles sont synthétisées dans le tableau ci-après.

Tableau N° 2 : Les dimensions de la compétence

	Dimensions		
	Compétences Techniques	Compétences Relationnelles	Compétences Cognitives
Caractéristiques	Les compétences techniques font référence à l'expertise technique et aux connaissances spécialisées que les auditeurs doivent posséder pour évaluer de manière précise et rigoureuse les informations financières.	Les compétences relationnelles sont essentielles pour établir et maintenir une communication efficace avec les parties prenantes impliquées dans l'audit. Une relation de confiance et une communication ouverte entre l'auditeur, l'entreprise et les autres parties prenantes contribuent à une meilleure compréhension mutuelle et à la résolution proactive des problèmes.	Les compétences cognitives se réfèrent à la capacité des auditeurs à analyser et à traiter les informations complexes lors de la réalisation des procédures d'audit. Ces compétences incluent la pensée critique, la prise de décision éclairée et la capacité à résoudre les problèmes rencontrés.
Auteurs	Tan et Jamal (2006) Kuntari et al. (2017)	Hudiwinarsih (2010) Octavia et Widodo (2015)	Fuller et Kaplan (2004) DeZoort et al. (2021)

Source : établi par l'auteur

La compétence des auditeurs est étroitement liée à leurs indépendances. Ces deux composantes se complètent mutuellement pour garantir la qualité de l'audit légal. En développant leurs compétences techniques, relationnelles et cognitives, les auditeurs seront mieux préparés pour exercer leur rôle avec rigueur et professionnalisme. Ainsi, pour que cette compétence puisse être pleinement exploitée, il est essentiel que les auditeurs bénéficient d'une indépendance solide.

2.2.2. L'indépendance : Une composante multidimensionnelle

L'indépendance des auditeurs reste un concept complexe qui englobe plusieurs dimensions interconnectées dont chacune joue un rôle crucial dans l'objectivité de l'auditeur, l'évaluation impartiale et la préservation de l'intégrité des informations financières. Parmi ces dimensions, on retrouve l'indépendance d'esprit, l'indépendance perçue, l'indépendance vis-à-vis du client, l'indépendance structurelle et l'indépendance professionnelle.

- **L'indépendance d'esprit** est une dimension clé de l'indépendance des auditeurs, faisant référence à leur capacité à exercer leur jugement de manière objective, sans être influencés par des pressions externes ou des conflits d'intérêts. Plusieurs études académiques ont corroboré l'importance de cette dimension dans l'amélioration de la qualité de l'audit légal. DeFond et Subramanyam (1998) ont mené une étude approfondie qui a démontré l'impact significatif de l'indépendance d'esprit sur la qualité de l'audit. Leurs résultats ont montré que les auditeurs dotés d'une plus grande indépendance d'esprit étaient plus enclins à détecter et à signaler les erreurs, les irrégularités et les fraudes potentielles. Des recherches supplémentaires ont renforcé ces conclusions. Par exemple, l'étude de Krishnan (2003) a révélé que l'indépendance d'esprit des auditeurs joue un rôle crucial dans la réduction des biais dans l'estimation des accruals discrétionnaires. Campa et Donnelly (2016) ont également exploré le lien entre l'indépendance d'esprit et la qualité de l'audit, en mettant en évidence l'importance de cette dimension dans la préservation de l'objectivité et de l'intégrité de l'audit.
- **L'indépendance perçue** fait référence à la manière dont les parties prenantes perçoivent l'indépendance de l'auditeur, indépendamment de la réalité objective. Cela concerne l'image et la réputation d'indépendance que l'auditeur projette auprès du public et des parties prenantes. Des recherches académiques ont examiné l'importance de l'indépendance perçue et son impact sur la confiance des parties prenantes. Par exemple, l'étude menée par Haeridistia et Fadjaranie (2019) a exploré la relation entre l'indépendance perçue et la confiance du public dans l'audit. Leurs résultats ont souligné que l'indépendance perçue joue un rôle crucial dans la confiance accordée à l'audit et dans la légitimité des résultats de l'audit. De leur côté, Jokar et Daneshi (2020) ont examiné l'impact de l'indépendance perçue sur la confiance des investisseurs envers les auditeurs. Leurs résultats ont montré que l'indépendance perçue joue un rôle significatif dans la formation de la confiance des investisseurs.
- **L'indépendance vis-à-vis du client** implique que l'auditeur maintienne une distance professionnelle vis-à-vis de l'entité auditée afin d'éviter toute partialité ou influence indue. Les travaux de recherche menés par Umar et Anandarajan (2004) ont souligné l'impact positif de l'indépendance vis-à-vis du client sur la qualité de l'audit. Leur étude a mis en évidence que cette dimension favorise une vérification plus rigoureuse et une meilleure détection des erreurs ou des fraudes potentielles. En outre, d'autres recherches académiques corroborent ces conclusions. Par exemple, Iyer et Rama (2004) ont examiné l'impact de l'indépendance vis-à-vis du client sur les jugements des auditeurs et ont conclu que cette dimension influençait positivement la qualité des jugements d'audit. De même, Rule (2000) a souligné l'importance de l'indépendance vis-à-vis du client dans la préservation de l'objectivité de l'auditeur et dans la réduction des influences potentielles.
- **L'indépendance structurelle** se réfère à l'absence de liens financiers ou d'intérêts directs entre l'auditeur et l'entité auditée, ce qui contribue à assurer une évaluation objective des

informations financières. Plusieurs recherches académiques ont exploré cette dimension telle que l'étude menée par Xiao et al. (2020) qui a examiné l'impact de l'indépendance structurelle sur la qualité de l'audit. Leurs résultats ont montré que l'absence de liens financiers entre l'auditeur et l'entité auditée favorisait une évaluation plus objective des informations financières. D'autres études telles que celles menées par Moore et al. (2006) ont révélé que cette dimension joue un rôle crucial dans la prévention des conflits d'intérêts potentiels et garantit une évaluation impartiale des informations financières. Quant à l'étude de DeFond et Jambalvo (1994), elle a montré que les auditeurs indépendants financièrement étaient plus enclins à signaler les irrégularités et les fraudes potentielles, ce qui contribue à améliorer la qualité globale de l'audit.

- **L'indépendance professionnelle** est soutenue par des normes et des codes de déontologie professionnelle qui fournissent des directives éthiques pour guider la conduite des auditeurs et préserver l'intégrité de la profession. Les normes établies par l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) jouent un rôle clé dans la promotion de l'indépendance professionnelle des auditeurs. Ces normes fournissent des lignes directrices claires et précises pour assurer une conduite éthique et une indépendance adéquate lors de la réalisation d'une mission d'audit légal. Elles précisent les responsabilités et les obligations des auditeurs envers les parties prenantes et la profession dans son ensemble. Plusieurs recherches ont étudié l'impact de l'indépendance professionnelle sur la qualité de l'audit. Par exemple, l'étude menée par Anderson (2014) a examiné l'effet des normes de l'IESBA sur la perception de l'indépendance des auditeurs. Les résultats ont montré que les auditeurs qui se conformaient aux normes de l'IESBA étaient perçus comme étant plus indépendants et plus dignes de confiance par les parties prenantes. Aussi, l'étude menée par Simunic (1984) a examiné l'impact de l'indépendance professionnelle sur la qualité de l'audit. Les résultats ont démontré que le respect des normes et des codes de déontologie professionnelle contribuait à une meilleure évaluation des informations financières et à une détection plus efficace des irrégularités.

2.2.3. Les normes professionnelles

Les organismes de réglementation et les normes professionnelles jouent un rôle essentiel dans la promotion de la qualité de l'audit légal en établissant des exigences strictes en matière d'indépendance, de formation et de contrôle qualité pour les auditeurs. Ces entités veillent à ce que les auditeurs respectent des normes élevées pour assurer un audit de qualité et renforcer la confiance du public dans les résultats de l'audit. L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) est l'organisme mondial reconnu pour son rôle dans le développement de normes internationales d'audit. Ainsi, les normes ISA (International Standards on Auditing) publiées par l'IAASB fournissent des directives précises et détaillées pour la réalisation d'audits de haute qualité.

Des recherches académiques ont examiné l'impact de ces normes sur la qualité de l'audit. Ainsi, Beattie et al. (2013) ont analysé l'effet des normes ISA sur la qualité de l'audit dans un contexte international. Les résultats de leur étude ont indiqué que la conformité aux normes ISA était associée à une meilleure qualité de l'audit et à une plus grande confiance des parties prenantes. D'autres organismes de réglementation nationaux et organisations professionnelles établissent également des normes spécifiques pour les auditeurs. Par exemple, la Securities and Exchange Commission (SEC) aux États-Unis a développé des normes pour les auditeurs des sociétés cotées en bourse via l'autorité compétente, en l'occurrence la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Des études telles que celle menée par DeFond et Zhang (2014) ont examiné l'effet de ces normes sur la qualité de l'audit et ont constaté une amélioration significative de la qualité de l'audit en réponse à ces réglementations spécifiques. Côté Français, c'est le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) qui est chargé de la réglementation

et de la supervision de la profession d'auditeur en France. Il établit des normes spécifiques, telles que les Normes d'Exercice Professionnel (NEP) pour les auditeurs en France, en plus des normes internationales. Des recherches académiques ont examiné l'impact des normes IFRS et des normes régionales sur la qualité de l'audit. Ainsi, l'étude menée par Fallatah et al. (2021) a analysé l'effet des normes IFRS sur la qualité de l'audit en Europe. Les résultats ont indiqué une amélioration significative de la qualité de l'audit après l'adoption des normes IFRS dans les pays européens. Concernant le Maroc, c'est l'OEC (Ordre des Experts-Comptables) qui se charge de la réglementation et de la supervision de la profession. Il établit des normes et des règles spécifiques pour les auditeurs et les experts-comptables exerçant au Maroc. La recherche académique s'est également intéressée à l'impact des normes et règles établies par l'OEC sur la qualité de l'audit et des services comptables. En ce sens, une étude menée par Benmoussa et al. (2023) a examiné l'influence des normes professionnelles sur la qualité des rapports d'audit au Maroc. Les résultats ont souligné l'importance de la conformité aux normes de l'OEC pour assurer la qualité de l'audit et la fiabilité des rapports d'audit au Maroc.

2.2.4. L'environnement de contrôle de l'entreprise

L'environnement de contrôle de l'entreprise est un autre déterminant clé de la qualité de l'audit légal. Plusieurs études académiques ont été menées pour explorer l'impact de cet environnement sur la qualité de l'audit et ont identifié des facteurs spécifiques qui contribuent à cette relation. La recherche réalisée par Agyei-Mensah et al. (2020) a examiné *l'effet des mécanismes de contrôle interne* sur la qualité de l'audit. Les résultats ont révélé que des mécanismes de contrôle interne solides tels que des procédures de suivi et de revue, des politiques de gestion des risques et des systèmes d'information fiables, sont associés à une meilleure qualité de l'audit.

Quant à Carcello et Neal (2000), ils ont examiné *l'effet de la gouvernance d'entreprise* sur la qualité de l'audit dans le contexte des comités d'audit. Les résultats ont indiqué que des comités d'audit forts et indépendants contribuent à améliorer la qualité de l'audit en renforçant la surveillance de l'entreprise et en fournissant un environnement propice à un audit rigoureux et objectif. Même ce constat résulte de la recherche menée par Sharhan et Bora (2020).

De son côté, Yeap (2022) a analysé *l'impact de la culture d'intégrité de l'entreprise* sur la qualité de l'audit. Les résultats ont montré que les entreprises qui promeuvent une culture d'intégrité élevée ont tendance à bénéficier d'un audit de qualité.

2.2.5. La relation auditeur-client

Cette relation implique une collaboration étroite et une communication ouverte entre l'auditeur et l'entité auditée qui soient construites sur des principes clés tels que l'indépendance, l'objectivité et la transparence. Plusieurs études académiques ont exploré les différents aspects de cette relation et ont souligné son importance dans la réalisation d'un audit de qualité.

Simunic (1984) a examiné les effets de l'indépendance et de l'accès à l'information sur la qualité de l'audit. Les résultats ont suggéré que la confiance et la coopération entre l'auditeur et le client peuvent faciliter l'accès aux informations nécessaires tout en préservant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur. De leurs part, Svanberg et Öhman (2015) ont examiné l'impact de la relation auditeur-client sur l'indépendance et la qualité de l'audit. Les résultats ont montré que les auditeurs qui entretiennent une relation solide avec leurs clients sont plus enclins à maintenir leur indépendance et à fournir un audit de qualité supérieure.

D'un autre ogle, Kamarudin et al. (2022) ont exploré l'effet de la communication auditeur-client sur la qualité de l'audit. Les résultats de cette étude ont révélé qu'une communication ouverte et transparente entre les deux parties favorise une compréhension mutuelle, facilite la résolution des problèmes et conduit à une évaluation plus rigoureuse des informations financières. Quant à Umar et al. (2019), ils ont examiné l'impact de la relation auditeur-client sur la détection de fraudes. Les résultats ont montré que les auditeurs qui entretiennent une

relation de confiance avec leurs clients sont plus susceptibles de détecter les fraudes, car ils bénéficient d'un meilleur accès aux informations et d'une collaboration étroite avec le client. De leur part, Jenkins et Vermeer (2013) ont examiné l'impact de la relation auditeur-client sur la qualité de l'audit dans le contexte de la rotation obligatoire des cabinets d'audit. Les résultats de leur étude ont révélé que lorsque cette relation est plus longue dans le temps, les auditeurs ont tendance à fournir un audit de meilleure qualité en raison d'une meilleure connaissance de l'entreprise et de ses risques. Cependant, lorsque la durée de cette relation devient excessive et ne fait pas l'objet d'une rotation régulière, cela peut entraîner un biais de complaisance et compromettre la qualité de l'audit.

2.2.6. La pression concurrentielle.

Plusieurs études ont examiné l'impact de la concurrence entre les cabinets d'audit sur la qualité de la mission, en mettant en évidence certains effets indésirables. Ainsi, les résultats de l'étude menée par Chen et al. (2023) a montré que dans un environnement concurrentiel intense, les cabinets d'audit peuvent être incités à réduire les coûts pour attirer de nouveaux clients, ce qui peut compromettre la qualité de l'audit dans la mesure où cela peut entraîner une baisse de l'indépendance de l'auditeur, une diminution de la rigueur des procédures d'audit et une augmentation des risques d'erreurs ou de manipulations des informations financières. Un constat similaire a été dégagé suite à l'étude menée par Gunn et al. (2019) qui ont analysé les effets de la concurrence entre les cabinets d'audit sur la qualité de l'audit en se basant sur les données de plusieurs pays et ont montré que la concurrence accrue dans l'industrie de l'audit peut entraîner une diminution de la qualité de l'audit, en particulier en termes de vérification rigoureuse et de détection des erreurs et des fraudes potentielles. Une autre étude menée par Khaksar et al. (2022) s'est penchée sur l'effet de la concurrence sur l'indépendance des auditeurs. Les résultats ont révélé qu'en présence d'une concurrence intense, les auditeurs peuvent être davantage enclins à se conformer aux demandes des clients, ce qui peut compromettre leur indépendance. Cette situation peut à son tour nuire à la qualité de l'audit réalisé.

Il est important de noter que la réglementation et la supervision du secteur de l'audit jouent un rôle crucial pour atténuer les effets indésirables de la pression concurrentielle et garantir la qualité de l'audit. C'est le cas par exemple de l'Autorité des marchés financiers (AMF) en France ou la Securities and Exchange Commission (SEC) aux États-Unis. En poursuivant avec l'examen des approches et des modèles conceptuels de la qualité de l'audit, nous pourrions mieux comprendre comment ces déterminants interagissent et comment ils peuvent être mis en œuvre de manière pratique pour améliorer la qualité de l'audit légal.

2.3. Approches et modèles conceptuels de la qualité de l'audit

Les approches et modèles conceptuels de la qualité de l'audit légal fournissent des cadres de référence pour évaluer et améliorer la qualité de l'audit en tenant compte des déterminants clés mentionnés précédemment, tout en prenant en considération la pratique de l'audit dans son contexte organisationnel et social. Plusieurs études ont exploré ces approches et modèles, offrant ainsi des insights précieux.

2.3.1. Les approches de la qualité de l'audit

Parmi les approches couramment utilisées, on retrouve : L'approche basée sur les risques qui se concentre sur l'identification des domaines à risque élevé et met l'accent sur les procédures d'audit adaptées (Le et al., 2022), l'approche basée sur les contrôles internes qui évalue l'efficacité des contrôles mis en place par l'entreprise pour garantir l'intégrité des informations financières (Barr-Pulliam et al., 2022) ainsi que l'approche basée sur les normes professionnelles qui met l'accent sur la conformité aux normes et directives régissant la pratique de l'audit (Arens et al., 2012).

2.3.1.1. L'approche basée sur les risques

Cette approche met l'accent sur l'identification des domaines à risque élevé au sein de l'entreprise et sur l'adaptation des procédures d'audit en conséquence. Elle reconnaît que la structure de l'entité auditée, dans son ensemble, ne présente pas le même niveau de risque en termes de matérialité et de probabilité d'erreurs ou de fraudes. De ce fait, l'objectif principal de l'approche est d'optimiser l'allocation des ressources de l'audit en ciblant les domaines à risque élevé notamment les risques financiers et opérationnels.

Le et al. (2022) ont souligné l'importance de cette approche dans le contexte de l'audit électronique où les nouvelles technologies et les systèmes d'information complexes nécessitent une évaluation précise des risques liés à la sécurité et à l'intégrité des données. Quant Low (2004), il a examiné l'effet de l'évaluation des risques sur la spécialisation des auditeurs et les honoraires d'audit en mettant en évidence l'importance de cette approche dans la détermination des honoraires d'audit. D'un autre ogle, le manuel de référence d'Arens et al. (2014) souligne également l'importance de l'approche basée sur les risques dans l'évaluation de la qualité de l'audit.

2.3.1.2. L'approche basée sur les contrôles internes

Cette approche met l'accent sur l'évaluation de l'efficacité des contrôles internes mis en place par l'entreprise pour garantir l'intégrité des informations financières. Elle vise à déterminer si les systèmes de contrôle interne sont adéquatement conçus, mis en œuvre et fonctionnent de manière efficace afin de s'assurer que les contrôles sont suffisamment solides pour identifier, prévenir et détecter les erreurs ou les fraudes dans les informations financières.

Barr-Pulliam et al. (2022) ont étudié l'effet de la qualité des contrôles internes sur la qualité de l'audit et ont constaté une relation positive entre les deux aspects. Leurs résultats ont montré que des contrôles internes solides peuvent réduire les risques d'erreurs et de manipulations dans les informations financières. Le même constat a été dégagé également suite à l'étude menée par Chalmers et al. (2019). En outre, le manuel de référence d'Arens et al. (2014) souligne également l'importance de l'approche basée sur les contrôles internes dans l'évaluation de la qualité de l'audit. Ce manuel fournit des directives détaillées sur l'évaluation des contrôles internes et leur impact sur la réalisation de l'audit.

2.3.1.3. L'approche basée sur les normes professionnelles

Cette approche est largement reconnue comme un pilier essentiel pour évaluer et améliorer la qualité de l'audit. En se conformant aux normes professionnelles, telles celles établies par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), les auditeurs s'engagent à maintenir un niveau élevé de professionnalisme, d'indépendance, d'objectivité et de rigueur dans leur pratique.

Dans leur étude, Arens et al. (2012) ont souligné l'importance de la conformité aux normes professionnelles dans l'amélioration de la qualité de l'audit. Leurs résultats ont montré que le respect de ces normes garantit une approche systématique, une évaluation adéquate des risques et une émission d'opinions d'audit fiables. Dans le même aligné, l'étude menée par Gao et Zhang (2019) a mis en évidence l'importance de l'approche dans la réduction des erreurs et des biais dans l'audit. D'ailleurs, l'adhésion aux normes professionnelles constitue un indicateur de l'indépendance et de l'intégrité de l'auditeur (Louwers et al., 2018). Les travaux de Abughazaleh et al. (2015) ont également mis en lumière l'impact positif de l'approche basée sur les normes professionnelles sur la qualité de l'audit. Leurs résultats ont indiqué que le respect de ces normes garantit une approche cohérente et uniforme dans la réalisation de l'audit.

Par ailleurs, l'International Federation of Accountants (IFAC) joue un rôle clé dans l'établissement des normes professionnelles au niveau international. Leurs normes, telles que

les International Standards on Auditing (ISA), fournissent des directives détaillées sur la planification, la réalisation et la communication des résultats de l'audit.

Les approches évoquées ci-dessus sont complétées par des modèles conceptuels tels que le modèle SERVQUAL et le modèle COSO, qui fournissent des outils spécifiques pour évaluer la qualité de l'audit du point de vue des clients en mettant en évidence les composantes du contrôle interne qui influencent la qualité de l'audit légal.

2.3.2. Les modèles conceptuels de la qualité de l'audit

Les modèles conceptuels de la qualité de l'audit constituent des outils précieux pour les auditeurs et les chercheurs, leur permettant d'identifier les dimensions clés de la qualité de l'audit et de développer des méthodes de mesure appropriées. Un exemple de modèle conceptuel largement utilisé est le modèle SERVQUAL. Un autre modèle conceptuel couramment utilisé est le modèle COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) qui met l'accent sur les composantes du contrôle interne.

2.3.2.1. Le modèle SERVQUAL

Le modèle SERVQUAL est un modèle conceptuel développé par les chercheurs A. Parasuraman, Valarie Zeithaml et Leonard L. Berry en 1985 pour évaluer la qualité de service perçue par les clients. Initialement conçu pour évaluer la qualité de service dans des industries telles que l'hôtellerie ou les services bancaires, il a été adapté par la suite pour évaluer la qualité de l'audit du point de vue des clients. Le modèle repose sur l'idée que la qualité de service est évaluée en fonction des écarts perçus entre les attentes des clients et leurs perceptions réelles du service reçu. Il se compose de cinq dimensions clés à savoir : **La tangibilité** (qui se réfère aux éléments matériels ou physiques associés au service), **la fiabilité** (capacité de fournir le service promis de manière fiable et précise, en respectant les délais et les engagements pris), **la réactivité** (volonté du personnel à répondre rapidement et efficacement aux demandes des clients), **l'assurance** (qui se rapporte à la compétence, au professionnalisme et à la courtoisie du personnel fournissant le service ainsi qu'à leur capacité à transmettre confiance et crédibilité) et **l'empathie** (volonté et capacité du personnel à comprendre et à répondre aux besoins individuels des clients en faisant preuve d'attention et de considération).

Adapté pour évaluer la qualité de l'audit légal du point de vue des clients en se concentrant sur les dimensions spécifiques liées à la profession, le modèle se décline toujours en cinq dimensions comme expliqué dans le tableau ci-après.

Tableau N° 3 : Le SERVQUAL appliqué à la qualité de l'audit légal

Dimensions	Explications	Auteurs
Compétence de l'auditeur	Cette dimension évalue les compétences techniques, l'expertise et les connaissances de l'auditeur dans le domaine de l'audit.	Ismail et al., (2006)
Fiabilité des résultats	Cette dimension se rapporte à la précision, à la fiabilité et à la cohérence des résultats de l'audit qui doivent refléter la réalité financière de l'entité auditée.	Mahdia et al. (2020)
L'empathie	Cette dimension concerne l'attention, la considération et la compréhension que l'auditeur accorde aux besoins et aux attentes du client d'audit.	Peštović et al. (2021)
La réactivité	Cette dimension évalue la disponibilité, la rapidité de réponse et la volonté de l'auditeur à traiter les demandes du client de manière efficace.	Parasuraman et al. (1991)
L'assurance	Cette dimension concerne la confiance, la crédibilité et la capacité de l'auditeur à transmettre de manière claire et convaincante les résultats de l'audit à l'entité auditée.	Turner et al. (2010)

Source : établi par l'auteur

En utilisant des échelles de mesure basées sur ce modèle, il est possible de recueillir les perceptions des clients sur ces dimensions et d'identifier les domaines d'amélioration pour renforcer la qualité de l'audit légal.

2.3.2.2. Le modèle COSO

Le modèle COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) reste un cadre conceptuel largement utilisé pour évaluer et améliorer la qualité de l'audit légal en mettant l'accent sur le contrôle interne de l'organisation. Il a été développé par le COSO, un comité américain créé en 1985 pour lutter contre la fraude et les malversations financières. Connu également sous le nom de Cadre de Contrôle Interne, Il a été développé et publié initialement en 1992. Le COSO se compose de cinq composantes interconnectées qui contribuent à la mise en place d'un système de contrôle interne efficace à savoir :

- **L'environnement de contrôle** : Il s'agit de l'ensemble des valeurs, des normes et de l'éthique de l'organisation qui influencent la manière dont les activités sont dirigées et contrôlées.
- **L'évaluation des risques** : Cette composante concerne l'identification, l'évaluation et la gestion des risques auxquels l'organisation est confrontée. Elle vise à garantir que les risques significatifs sont identifiés et gérés de manière adéquate.
- **Les activités de contrôle** : Ce sont les politiques et les procédures mises en place pour s'assurer que les objectifs de l'organisation sont atteints. Les activités de contrôle comprennent la séparation des tâches, les contrôles préventifs et détectifs, ainsi que les processus de surveillance.
- **L'information et la communication** : Cette composante concerne la collecte, le traitement et la diffusion des informations pertinentes à travers l'organisation. Elle vise à garantir que les informations nécessaires sont disponibles pour prendre des décisions éclairées.
- **La surveillance** : Il s'agit du processus de suivi continu du système de contrôle interne pour s'assurer de son efficacité. La surveillance peut être effectuée à la fois par la direction de l'organisation et par des parties externes, telles que les auditeurs.

Plusieurs études ont examiné l'application du modèle COSO dans le contexte de la qualité de l'audit légal en fournissant des insights précieux sur son efficacité. Ainsi, la recherche menée par Wang et al. (2018), en étudiant l'impact de la qualité de l'audit sur la gestion des bénéfices dans les entreprises cotées à Taïwan, a montré que l'utilisation du modèle COSO était associée à une meilleure qualité de l'audit. Quant à Chen et al. (2020), ils ont examiné la relation entre la gouvernance d'entreprise, le contrôle interne et la qualité de l'audit en Chine. Leur étude a révélé que l'utilisation du COSO était associée à une amélioration de la qualité de l'audit.

Les approches et modèles conceptuels offrent des cadres pour évaluer et améliorer la qualité des audits. En les adaptant au contexte organisationnel spécifique, il est possible de répondre aux besoins uniques de chaque audit. En ce sens, une question se pose : comment intégrer de manière optimale ces approches et modèles conceptuels dans la pratique de l'audit afin d'assurer une qualité maximale ?

2.4. La pratique de l'audit dans son contexte organisationnel et social

La pratique de l'audit dans son contexte organisationnel et social est étroitement liée à l'approche de l'audit comme activité socialement construite. Cette perspective reconnaît que l'audit est influencé par les normes, les valeurs et les dynamiques propres à chaque organisation et à la société dans laquelle elle opère.

Dans un contexte organisationnel, les auditeurs doivent tenir compte de la culture, de la structure de gouvernance et des politiques internes de l'entité auditée. Ils doivent comprendre les processus opérationnels, les systèmes d'information et les mécanismes de contrôle interne spécifiques à cette organisation. Cela leur permet de réaliser un audit adapté aux particularités de l'entreprise et de répondre aux attentes spécifiques des différentes parties prenantes internes.

Sur le plan social, l'audit est influencé par les attentes et les exigences de la société dans son ensemble. Les auditeurs doivent tenir compte des enjeux éthiques, des préoccupations environnementales et des attentes de transparence et de responsabilité des parties prenantes externes. Ils doivent également prendre en compte les réglementations et les normes professionnelles qui encadrent leur pratique, en s'assurant de respecter les principes fondamentaux de l'audit légal.

2.4.1. L'approche de l'audit comme activité socialement construite

Mise en lumière dès le début des années 1990 par un certain nombre de chercheurs (Pentland, 1993 ; Hopwood et Miller, 1994 ; Guénin-Paracini et al., 2014), cette approche remet en question la vision traditionnelle de l'audit en tant qu'événement neutre et objectif. Ces auteurs soulignent que l'audit est façonné par les normes, les valeurs et les croyances sociales qui prévalent dans une société donnée en reconnaissant que l'audit est influencé par des facteurs sociaux, culturels, économiques et politiques plus larges. Dans son ouvrage intitulé "The Audit Society : Rituals of Verification", Power (1997) met en avant l'importance de comprendre l'audit comme une activité socialement construite. Il remet en question l'idée selon laquelle l'audit est une simple évaluation objective des informations financières et met en lumière les rituels et les pratiques de vérification qui font partie intégrante de l'audit. Le tableau ci-après synthétise l'apport des adeptes de ce courant.

Tableau N°4 : Contexte organisationnel et social de l'audit

Auteurs	Apports et contributions
Humphrey et Moizer (1990) Pentland (1993) Carpenter et al. (1994) Fischer (1996) Power (1997)	• La promotion des cabinets d'audit et des chefs d'entreprise influence la planification de l'audit. • La planification n'est pas seulement une fonction technico-rationnelle destinée à améliorer la qualité de l'audit (en termes d'efficacité), mais aussi un outil permettant de légitimer les décisions des auditeurs concernant l'étendue et la nature des travaux d'audit ainsi qu'un instrument de marketing destiné à améliorer la rentabilité des cabinets d'audit. • Les auditeurs s'appuient davantage sur leur intuition pour obtenir un degré de satisfaction plutôt que sur la structure ou les techniques de l'audit.
Mills et Bettner (1992)	• La profession d'audit fait appel aux rituels du processus d'audit impliquant la planification, la collecte de pièces justificatives et le reporting pour refléter la qualité des services d'audit. • Ce rituel est également perçu comme étant important pour la légitimité des actions des auditeurs, pour rétablir la confiance dans la profession et pour maintenir l'ordre social des marchés financiers et des systèmes économiques.
Power (1997)	• L'audit n'est pas considéré comme une réponse économiquement rationnelle à la demande des entreprises, mais plutôt comme une construction sociale à travers la négociation des connaissances en matière d'audit. • Les conditions réglementaires, politiques et économiques ainsi que d'autres composantes du marché de l'audit (clients, associations professionnelles et organismes de régulation) ont une influence significative sur les pratiques d'audit.

	• La constitution de connaissances ou de compétences spécialisées par le biais de qualifications, de formations et d'expériences professionnelles représentent des symboles importants permettant une représentation satisfaisante de la pratique des auditeurs et de la qualité de leurs travaux.
Flint, 2020	L'audit est considéré comme une fonction sociale qui évolue selon les changements et les besoins sociaux.
Burns et Haga, 1977	• L'audit est reconnu comme une profession qui influence l'idéologie et les pratiques de ses membres. • L'audit est considéré comme une profession parce qu'il remplit deux conditions. Premièrement, la fonction ou le rôle de l'auditeur est crucial pour les tiers (tels que les actionnaires ou les établissements de crédit). Deuxièmement, l'auditeur possède une expertise, des connaissances techniques et une formation spécialisée qui ne sont pas accessibles ou ne peuvent pas être dispensées par d'autres personnes non qualifiées.

Source : établi par l'auteur

L'audit en tant qu'activité socialement construite souligne l'importance de comprendre comment les contextes organisationnels et sociaux influencent la pratique de la profession. Dans ce contexte, il est primordial de disposer d'une structure solide de connaissances et de méthodologies d'audit pour garantir la qualité des travaux. Selon Baker (2008), la profession a utilisé l'idéologie de l'intérêt public comme une revendication rhétorique pour obtenir la légitimité du grand public sur le rôle des auditeurs et la qualité de leurs prestations. Cela montre comment l'audit est influencé par des considérations sociales et la nécessité de répondre aux attentes de la société en matière de transparence et de responsabilité financière.

2.4.2. Structure des connaissances et de réalisation de l'audit

L'approche de l'audit comme activité socialement construite reconnaît l'importance d'une structure solide de connaissances et de méthodologies d'audit dans le contexte organisationnel et social. Selon Power (2003), l'audit externe se concentre principalement sur les apparences et les processus pour représenter la qualité de l'audit. Cela est dû au fait que les auditeurs ne peuvent pas démontrer objectivement la qualité de leurs résultats d'audit. Ainsi, ils se concentrent sur les apparences et les processus pour symboliser la qualité en se basant sur leurs connaissances et leurs pratiques d'audit.

En 1996, Power a fourni un cadre conceptuel pour comprendre la structure des connaissances et de réalisation de l'audit en proposant quatre éléments qui interviennent dans le processus d'audit à savoir :

- **Les connaissances d'audit** qui sont définies et légitimées par la construction de règles et de normes d'audit établies et publiées par divers institutions professionnelles et organismes de réglementation.
- **La formation académique** qui explique le recours des auditeurs à l'éducation, aux examens professionnels et à la formation continue pour légitimer leurs connaissances.
- **Les pratiques d'audit** telles que les jugements et les procédures d'audit (échantillonnage et analyse des risques). Power avance que le processus et les procédures d'audit façonnent la représentation des connaissances en matière d'audit.
- Les **contrôles de la qualité de l'audit** (tels que ceux effectués par le H3C en France ou le PCAOB aux États-Unis) qui sont instaurés pour encadrer la pratique et la structure des

connaissances en veillant à ce que les auditeurs respectent les normes et les exigences professionnelles.

Pour représenter et communiquer la qualité de leur travail, les auditeurs déploient différentes stratégies et actes de légitimation. Cela englobe l'adoption de normes et de valeurs en tant qu'auditeurs experts indépendants agissant dans l'intérêt public. Ils accordent également une importance particulière aux aspects procéduraux de l'audit, non seulement pour assurer la qualité de leur travail, mais aussi pour préserver leur statut professionnel, leur prétention à l'expertise et le maintien du pouvoir légal qui leur est conféré.

3. La qualité de l'audit : Entre recherches académiques et pratiques professionnelles

La qualité de l'audit est le fruit d'un va-et-vient constant entre la recherche académique et la pratique professionnelle. Les chercheurs jouent un rôle essentiel en repoussant les frontières de la connaissance, en identifiant les déterminants de la qualité de l'audit et en développant de nouvelles approches et modèles conceptuels. Leurs travaux alimentent ensuite la pratique professionnelle, où les auditeurs intègrent les avancées de la recherche dans leurs méthodologies et leurs procédures d'audit.

De leur côté, les professionnels de l'audit apportent une contribution précieuse en mettant en pratique les recommandations issues de la recherche et en fournissant des retours d'expérience concrets. Leur expertise et leur connaissance approfondie des enjeux réels de l'audit permettent de valider les concepts développés dans la recherche académique et d'apporter les ajustements nécessaires.

3.1. Exploration de la qualité de l'audit dans la recherche académique

L'exploration de la qualité de l'audit à travers des théories telles que celle de l'agence, de la signalisation et de la contingence a permis des avancées significatives dans la compréhension des déterminants et des implications de la qualité de l'audit. Ces théories, par exemple, ont inspiré de nombreuses études qui ont évalué les facteurs influençant la qualité de l'audit tels que l'indépendance de l'auditeur, la compétence professionnelle, les incitations économiques, la réglementation et la supervision de la profession.

3.1.1. La qualité de l'audit légal à travers le prisme de la théorie de l'agence

La théorie de l'agence, développée par Jensen et Meckling (1976), propose un cadre d'analyse pour comprendre les relations entre les différentes parties prenantes d'une entreprise en mettant l'accent sur les conflits d'intérêts et les mécanismes de contrôle. Dans le contexte de l'audit légal, la théorie explore comment ces relations d'agence peuvent influencer la qualité des travaux d'audit. Ainsi, les auditeurs agissent en tant qu'agents des parties prenantes telles que les actionnaires. Cependant, il peut y avoir des divergences d'intérêts entre les auditeurs et les parties prenantes, ce qui peut compromettre la qualité de l'audit. Par exemple, les auditeurs peuvent être soumis à des pressions pour minimiser les risques ou pour favoriser les intérêts de la direction de l'entreprise au détriment des actionnaires. De nombreuses études ont été menées pour examiner les implications de la théorie de l'agence sur la qualité de l'audit, ainsi :

- DeAngelo (1981) a examiné la relation entre les honoraires d'audit et la qualité de l'audit en révélant que des honoraires plus élevés peuvent être associés à une meilleure qualité d'audit. Cependant, les résultats de l'étude menée par Hoitash et al. (2007) sur la relation entre les honoraires d'audit et la qualité de l'audit montrent que cette relation est non linéaire, en soulignant l'importance de trouver un équilibre entre la rémunération de l'auditeur et la qualité des travaux réalisés.

- DeFond et Jiambalvo (1994) ont étudié l'impact de l'indépendance de l'auditeur sur la qualité de l'audit, en montrant que les auditeurs indépendants sont plus susceptibles de fournir un audit de haute qualité. Plus récemment, Qawqzeh et al. (2021) ont examiné cet impact dans le contexte des entreprises familiales. Leurs résultats ont suggéré que lorsque l'auditeur est indépendant de la famille dirigeante de l'entreprise, la qualité de l'audit est améliorée.
- L'étude de Simunic (1980) a examiné l'impact de l'indépendance de l'auditeur sur la détection des fraudes. Les résultats ont montré que les auditeurs indépendants étaient plus susceptibles de détecter les fraudes que les auditeurs internes ou les auditeurs externes ayant des liens étroits avec la direction de l'entreprise. Francis et al. (1999) ont dégagé un constat similaire, en étudiant l'effet de l'indépendance de l'auditeur sur la qualité des accruals.
- DeFond et Subramanyam (1998) ont examiné l'impact de la complexité organisationnelle sur la qualité de l'audit. Leurs résultats ont suggéré que les entreprises complexes étaient plus susceptibles de rencontrer des problèmes de contrôle interne, ce qui pouvait compromettre la qualité de l'audit. Tandis que les résultats de l'étude de Beasley (1996), qui a examiné l'effet de la taille de l'entreprise sur la qualité de l'audit, a montré que les entreprises de plus grande taille étaient plus susceptibles de recevoir des audits de meilleure qualité, en raison de leur capacité à attirer les meilleurs auditeurs et à mettre en place des systèmes de contrôle interne plus solides.
- Carcello et Neal (2000) ont examiné l'impact de la gouvernance d'entreprise sur la qualité de l'audit. Leur recherche a révélé que les entreprises dotées de structures de gouvernance solides telles que des conseils d'administration indépendants et des comités d'audit internes sont plus susceptibles de bénéficier d'un audit de qualité.

Ces recherches et bien d'autres ont permis de mieux comprendre les facteurs qui influencent la qualité de l'audit et ont contribué à l'amélioration des pratiques de la profession. Elles ont également mis en évidence l'importance de l'indépendance de l'auditeur et de la gestion des conflits d'intérêts pour garantir la qualité des travaux d'audit.

3.1.2. La qualité de l'audit légal à travers le prisme de la théorie de la signalisation

La théorie de la signalisation offre une perspective intéressante pour comprendre la qualité de l'audit légal. Cette théorie, développée par Spence (1973), met l'accent sur la communication d'informations asymétriques entre les parties prenantes. Dans le contexte de l'audit légal, cela signifie que l'auditeur peut utiliser des signaux pour transmettre des informations sur la qualité de son travail. Ces signaux peuvent revêtir différentes formes. Ainsi, l'auditeur peut choisir de s'associer à une firme d'audit de renommée. Aussi, l'adoption de pratiques de travail rigoureuses et le respect de normes d'audit strictes peuvent être interprétés comme des signaux de professionnalisme et de qualité du travail mené. En ce sens, la théorie de la signalisation postule que les auditeurs ont intérêt à émettre des signaux de qualité afin de se démarquer de leurs pairs. En envoyant ces signaux, les auditeurs cherchent à réduire l'incertitude des parties prenantes concernant la qualité de leurs travaux d'audit.

Plusieurs études ont été réalisées afin d'évaluer l'impact de la théorie de la signalisation sur la qualité de l'audit. Ces études ont démontré que des signaux tels que la réputation de la firme d'audit ou l'adoption de pratiques rigoureuses sont corrélés à un audit de qualité. L'étude menée par Taqi (2014) a révélé que le choix de travailler pour une firme d'audit réputée est perçu comme un signal positif de qualité, renforçant ainsi la confiance des investisseurs dans les informations financières fournies. De même, l'étude réalisée par Francis et al. (1999) a montré que les auditeurs qui adoptent des pratiques de travail rigoureuses et qui suivent des normes d'audit strictes sont perçus comme étant plus compétents et fiables, ce qui améliore la qualité perçue de l'audit.

L'efficacité des signaux dans l'audit peut être influencée également par d'autres facteurs contextuels tels que la supervision réglementaire et la spécialisation sectorielle des auditeurs. Ainsi, DeFond et Lennox (2017) ont étudié l'impact de la supervision réglementaire exercée par le PCAOB aux États-Unis sur la qualité des audits des entreprises. Les chercheurs ont analysé les résultats des inspections menées par le PCAOB et ont constaté que la supervision réglementaire contribue à renforcer la qualité des audits menés. D'ailleurs, ils ont observé des améliorations significatives dans les procédures et les pratiques d'audit, notamment en termes de conformité aux normes professionnelles, d'évaluation des risques et de tests des contrôles internes. Quant à Khaksar et al. (2022), ils ont étudié l'influence de la spécialisation sectorielle des auditeurs sur la qualité de l'audit et ont constaté que les cabinets d'audit spécialisés dans des secteurs spécifiques étaient plus susceptibles de détecter et de signaler les erreurs financières.

3.1.3. La qualité de l'audit légal à travers le prisme de la théorie de la contingence

La théorie de la contingence est une approche conceptuelle qui a suscité un intérêt croissant dans le domaine de l'audit légal. Son objectif est de comprendre comment des facteurs contingents, tels que la taille de l'entreprise, son secteur d'activité, son niveau de complexité et sa structure de gouvernance, influencent la qualité de l'audit. Cette approche a été étudiée par plusieurs auteurs qui ont apporté des éclairages significatifs, ainsi :

- Simunic (1984) a examiné l'impact des différences de complexité des entreprises sur la qualité de l'audit. Les résultats ont montré que les entreprises présentant une plus grande complexité, en termes d'opérations, de transactions et de structures organisationnelles, nécessitaient des procédures d'audit plus approfondies. Un constat similaire a été dégagé de l'étude menée par Hung et Cheng (2018) en examinant l'impact de la complexité des opérations financières sur la qualité de l'audit. Leurs résultats ont montré que plus les transactions financières sont complexes, plus il est nécessaire d'utiliser des procédures d'audit approfondies et spécialisées.
- Carcello et al. (2011) ont examiné le rôle de la structure de gouvernance d'une entreprise sur la qualité de l'audit et ont constaté que des mécanismes de gouvernance solides, tels qu'un conseil d'administration efficace et des contrôles internes robustes étaient associés à une meilleure qualité de l'audit. Ce constat a été confirmé via une étude récente menée par Boshnak (2021) sur le contexte spécifique de l'Arabie saoudite.
- Tyokoso et al. (2016) ont examiné l'effet de la spécialisation sectorielle de l'entité auditée sur la qualité de l'audit. Leur analyse des données de l'industrie pétrolière a démontré que les auditeurs spécialisés dans ce secteur ont une meilleure connaissance des risques et des particularités spécifiques, ce qui se traduit par une meilleure qualité de l'audit. Cette relation de causalité a été confirmée aussi via l'étude menée par Carson (2009) qui a examiné l'effet de la spécialisation sectorielle des entreprises auditées dans le secteur bancaire américain.

3.1.4. Impact des théories de l'agence, de la signalisation et de la contingence sur la qualité de l'audit : Points de convergence et de divergence.

Les théories citées offrent des perspectives distinctes pour comprendre l'impact des mécanismes de contrôle, des processus de communication d'informations et de l'adaptation aux contextes spécifiques des entreprises sur la qualité de l'audit légal. Bien que ces théories diffèrent dans leurs approches, elles convergent sur plusieurs aspects, notamment sur :

- **Le rôle de l'audit légal** en tant que mécanisme de contrôle essentiel de garantie de la fiabilité des états financiers, de limitation des risques de manipulation ou d'erreurs, de réduction des conflits d'intérêts et de protection des actionnaires.
- **L'indépendance de l'auditeur** en tant que facteur clé d'assurance de l'évaluation objective des états financiers et d'atténuation des biais potentiels découlant des conflits d'intérêts.
- **Le professionnalisme de l'auditeur** en tant que composante caractérisée par sa compétence technique, son éthique professionnelle et son indépendance d'esprit.

Toutefois, ces théories divergent sur d'autres aspects, notamment sur :

- **La focalisation des parties prenantes** : La théorie de l'agence se concentre sur les conflits d'intérêts inhérents à la relation entre les actionnaires et les dirigeants de l'entreprise. La théorie de la signalisation met davantage l'accent sur les signaux que véhicule l'auditeur pour réduire l'asymétrie informationnelle entre l'entreprise auditée et les actionnaires. Quant à la théorie de la contingence, elle insiste sur le fait que l'auditeur doit prendre en compte, lors de la réalisation de sa mission, les facteurs de contingence internes et externes de l'entité auditée.
- **La mesure de la qualité de l'audit** : Dans le cadre de la théorie de l'agence, des facteurs tels que la rotation des auditeurs signataires, la surveillance du conseil d'administration et l'existence d'un comité d'audit au sein de l'entreprise sont mis en avant pour évaluer la qualité de l'audit. La théorie de la signalisation considère, quant à elle, la réputation du cabinet d'audit comme un indicateur de qualité des travaux d'audit. Pour sa part, la théorie de la contingence suggère une approche plus contextualisée en prenant en compte les caractéristiques spécifiques de chaque entreprise telles que sa taille, son secteur d'activité et son environnement réglementaire afin d'évaluer la qualité de l'audit de manière appropriée.
- **L'impact des incitations financières** : La théorie de l'agence met l'accent sur l'importance des incitations financières pour aligner les intérêts des auditeurs avec ceux des actionnaires. Selon cette perspective, des mécanismes tels que les rémunérations incitatives peuvent motiver les auditeurs à fournir une meilleure qualité de service et à exercer une surveillance accrue des états financiers. En revanche, la théorie de la signalisation accorde moins d'importance aux incitations financières directes, mettant davantage l'accent sur la réputation et la crédibilité du cabinet d'audit en tant que signaux de qualité. Selon cette théorie, un cabinet d'audit réputé a intérêt à fournir une qualité de service élevée afin de préserver sa réputation et de se distinguer sur le marché. Quant à la théorie de la contingence, elle adopte une approche plus nuancée en reconnaissant que l'impact des incitations financières est conditionné par les caractéristiques spécifiques de chaque entreprise et de son environnement.

3.2. Exploration de la qualité de l'audit dans la pratique professionnelle

La qualité de l'audit dans la pratique professionnelle a suscité un vif intérêt des chercheurs et des praticiens, en explorant ses dimensions et ses déterminants. Des travaux antérieurs menés par Watkins et al. (2004), McConnell et Banks (1998) et Fuerman (2003) ont jeté les bases de notre compréhension de la qualité de l'audit en se concentrant sur les exigences réglementaires, les normes d'audit et les attentes des parties prenantes. D'autres recherches plus récentes ont examiné de nouvelles perspectives telles que l'étude de l'impact de la gouvernance d'entreprise ou des technologies de l'information sur la qualité de l'audit (AlQadasi et Abidin, 2018 ; Liu et al., 2021).

En outre, l'approche des praticiens accorde une attention particulière au processus d'audit lui-même, reconnaissant que c'est à travers ce processus que le jugement professionnel de l'auditeur est exprimé. Selon Palmarozzo (2023), le choix d'un programme d'audit adapté, la prise en compte des facteurs contextuels tels que la gouvernance d'entreprise et la mise en œuvre de stratégies efficaces de résolution des violations sont des éléments essentiels pour garantir une qualité d'audit optimale.

3.2.1. Perspectives et facteurs d'influence de la qualité de l'audit

La définition de la qualité de l'audit selon les praticiens demeure un sujet complexe qui englobe différentes perspectives. Les praticiens de l'audit, forts de leur expertise et de leur expérience, évaluent cette qualité en prenant en compte une multitude de facteurs. L'une des perspectives couramment adoptée par les praticiens est de considérer la qualité de l'audit comme la capacité de l'auditeur à fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité des états financiers de

l'entité auditée (Louwers et al., 2018). Dans cette optique, les praticiens accordent une attention particulière à la compétence technique de l'auditeur, à son jugement professionnel, à son indépendance et à son objectivité. Quant aux facteurs qui influencent la définition de cette qualité, ils sont nombreux et comprennent, entre autres, les exigences réglementaires en matière d'audit qui sont définies par les organismes de réglementation tels que le PCAOB, les normes professionnelles établies par les organismes de normalisation telles que l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) et l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), les attentes des parties prenantes telles que les actionnaires, les régulateurs et les investisseurs ainsi que les caractéristiques spécifiques de chaque engagement d'audit telles que la taille de l'entreprise, la complexité des opérations et le niveau de risque associé.

Divers organismes professionnels ont apporté leurs visions quant à la définition de la qualité de l'audit, ainsi :

- Selon l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), la qualité de l'audit est associée à la capacité de l'auditeur à fournir une assurance indépendante et objective sur la conformité des états financiers avec les normes comptables et les exigences légales et réglementaires.
- L'IFAC (International Federation of Accountants) considère quant à lui que la qualité de l'audit repose sur la conformité aux normes d'audit, la compétence de l'auditeur, son indépendance et son objectivité.
- L'ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) met l'accent sur l'importance de l'indépendance, de l'éthique et de la responsabilité professionnelle de l'auditeur dans l'assurance de la qualité de l'audit.

Ces organismes insistent également sur l'importance de la planification et de la réalisation des procédures d'audit, la documentation appropriée des travaux d'audit ainsi que la clarté des résultats de l'audit communiqués.

Il est bien évident qu'au lieu de définir directement la qualité de l'audit, les efforts se concentrent désormais sur l'identification des activités et des facteurs qui pourraient avoir un impact sur le processus conduisant à l'atteinte d'un audit de qualité. Manifestement, l'appréciation de la qualité de l'opinion d'audit ne peut être directement évaluée ou mesurée. Par conséquent, l'élément central de la qualité de l'audit mis en évidence par la profession concerne la qualité du processus d'audit qui soutient l'opinion de l'auditeur.

3.2.2. Perception de la qualité de l'audit légal par les praticiens en France

Dans le contexte français, le comportement de l'auditeur et le processus de déroulement de ses travaux sont considérés comme des facteurs essentiels d'évaluation de la qualité de l'audit. Les praticiens sont conscients de l'importance de ces dimensions, se réfèrent non seulement au code de déontologie de la profession, mais également à d'autres référentiels tels que ceux établis par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C).

Le code de déontologie de la profession, établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), énonce sept principes fondamentaux qui servent de socle à la définition de la qualité de l'audit en reflétant les aptitudes personnelles et professionnelles attendues de l'auditeur. Ces principes sont l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance, la gestion des conflits d'intérêts, la compétence, la confraternité et la discrétion.

Quant au H3C, il joue un rôle clé dans l'assurance de cette qualité en émettant des recommandations et des normes de contrôle qui couvrent divers aspects tels que l'indépendance, la compétence, la planification de l'audit, l'exécution des travaux, la supervision, la documentation et la communication des résultats.

3.2.3. Perception de la qualité de l'audit légal par les praticiens aux États-Unis

La perception de la qualité de l'audit aux États-Unis repose sur plusieurs facteurs. Tout d'abord, les praticiens considèrent que la qualité de l'audit est étroitement liée à la conformité aux normes établies par les organismes de la profession tels que le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) et l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). En outre, les praticiens accordent une grande importance aux aspects liés à l'indépendance dans la mesure où ils sont réglementés par des lois telles que le Sarbanes-Oxley Act de 2002.

La perception de la qualité de l'audit est également influencée par les mesures d'évaluation des risques et de l'efficacité des contrôles internes mis en place par l'entreprise pour les atténuer. Par ailleurs, l'utilisation de la technologie est devenue un aspect de plus en plus important dans la perception de la qualité de l'audit aux États-Unis. Les praticiens reconnaissent les avantages de l'automatisation des procédures d'audit dans le but de renforcer l'efficacité, la pertinence et la précision de leurs travaux.

3.2.4. Perception de la qualité de l'audit légal par les praticiens au Maroc

Au Maroc, la qualité de l'audit légal est discutée autour des qualités requises par l'auditeur et de sa conformité aux exigences réglementaires en matière de commissariat de compte et des normes d'audit applicables, qui sont mise en œuvre par l'organisme compétent en la matière à savoir l'Ordre des Experts-Comptables (OEC).

Dans cette optique, l'OEC s'appuie sur un code de déontologie rigoureux, appelé "Code des Devoirs Professionnels" (en conformité avec le Code Déontologique de l'IFAC de 2009), qui réglemente la conduite des professionnels d'audit au Maroc. Ce code énonce des principes éthiques essentiels tels que l'intégrité, la confidentialité, l'objectivité et le professionnalisme, auxquels les membres de l'Ordre sont tenus d'adhérer. Il définit également les responsabilités des auditeurs envers leurs clients, les parties prenantes, la profession et la société dans son ensemble.

Les perceptions des praticiens dans les contextes cités ci-haut fournissent des perspectives intéressantes pour appréhender les facteurs d'influence de la qualité de l'audit. En ce sens, une analyse de la réglementation de l'audit légal à travers les dispositifs d'audit internationaux et marocains semble pertinente. Ainsi, une étude comparative permettra de mieux comprendre les défis et les opportunités liés à la réglementation de l'audit dans des environnements juridiques et culturels diversifiés.

4. La réglementation de l'audit légal : Entre dispositifs internationaux et réalité de la pratique au Maroc

La réglementation de l'audit est une question plus que jamais d'actualité dans un contexte marqué par la récurrence de scandales financiers de grande envergure (audits défaillants, mauvaises gouvernances d'entreprise, normes laxistes, conflit d'intérêts, etc.). De ce fait, les préoccupations de surveillance et de gouvernance sont devenues la priorité des auditeurs.

L'audit légal se prête à un ensemble de règles émises par des instances régulatrices de la profession comptable telles que l'État et les organisations indépendantes de réglementation. Ces règles portent sur l'accès à la profession, les normes de travail, l'éthique professionnelle, le contrôle de l'activité, la responsabilité disciplinaire et légale. En outre, la réglementation en matière d'audit est centrée sur la discussion, l'élaboration et la mise en œuvre des normes d'audit. Elle s'intéresse aux mécanismes visant à garantir que les normes d'audit sont appliquées dans la pratique à l'aide d'un ensemble de processus de contrôle d'application. Bien que l'objectif principal de la réglementation soit la protection de l'intérêt public, le sens de cet objectif et les procédés de réglementation varient d'un pays à l'autre.

Les caractéristiques spécifiques du contexte réglementaire et économique du pays orientent le choix du dispositif approprié. En France, par exemple, la LSF a mis en place des mesures telles que la rotation obligatoire des associés signataires tous les six ans, la séparation entre les activités d'audit et de conseil, ainsi que le renforcement des règles d'incompatibilité. Ces dispositions viennent compléter des obligations existantes à l'instar du Co-commissariat aux comptes. Aux États-Unis, la création du PCAOB, nouvel organe de supervision des firmes d'audit, constitue sans doute l'innovation la plus radicale puisqu'elle met fin à l'autorégulation traditionnelle de la profession. Les nouvelles règles ont amené les auditeurs à revoir leurs pratiques entre autres : une restriction significative du champ des services offerts hors services d'audit et l'exigence d'une rotation interne des auditeurs tous les 5 ans.

Quant au Maroc, c'est la loi de 1993 créant l'ordre des experts-comptables qui attribue à ces derniers le monopole de la certification des comptes alors que la loi de 1995 sur les sociétés anonymes traite de leur responsabilité professionnelle et donne quelques indications au regard de leur indépendance.

4.1. Réglementation de l'audit légal en contexte Marocain

L'organisation de la profession d'expert-comptable au Maroc repose sur l'Ordre des experts-comptables (OEC), institution nationale établie en vertu de la loi 15-89 du 08 janvier 1993 et placée sous l'égide du ministère de l'Économie et des Finances. De par la loi, seuls les experts-comptables sont habilités à exercer la profession d'auditeur légal (commissaire aux comptes). Le titre d'expert-comptable est réglementé par le Dahir 1.92.139 du 14 Rejeb 1413 (8 janvier 1993) portant promulgation de la loi 15/89. Selon la loi 17/95 sur les sociétés anonymes, l'expert-comptable est seul habilité à : (1) attester la régularité et la sincérité des bilans, des comptes de résultats et des états comptables et financiers ; (2) exercer la mission de commissaire aux comptes ; (3) délivrer toute autre attestation donnant une opinion sur un ou plusieurs comptes des entreprises ou des organismes ; (4) exercer les fonctions de commissaire aux apports.

L'OEC exerce ses attributions par l'intermédiaire d'un Conseil National et de Conseils Régionaux. Le contrôle de la profession est réalisé par une équipe de contrôleurs experts comptables remplissant les conditions fixées par le Conseil National. Quant à la pratique de l'audit légal, elle s'appuie sur le "manuel des normes" qui constitue le référentiel comptable marocain. Le manuel comprend les normes et commentaires y afférant, établis par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables, qui définissent les orientations de la profession en ce qui concerne le comportement attendu de l'auditeur légal lors de l'exercice de sa mission d'audit.

Dans le cadre de notre réflexion, nous nous limitons aux aspects liés à la mission d'audit légal, également appelée commissariat aux comptes.

4.1.1. L'audit légal ou Commissariat Aux Comptes (CAC)

Le commissariat aux comptes représente une mission d'audit de nature légale, étant imposée par les dispositions légales relatives aux sociétés. Son objectif consiste à permettre à l'auditeur d'émettre une opinion selon laquelle les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, en conformité avec les normes comptables applicables et qu'ils reflètent de manière fidèle et régulière la situation financière de l'entité auditée, ses résultats d'exploitation ainsi que ses flux de trésorerie. En ce sens, l'auditeur met en place un cadre de travail qui lui permet de rassembler des éléments probants nécessaires pour formuler des conclusions sur lesquelles repose son opinion. Cette démarche vise à renforcer la fiabilité des états financiers en fournissant une assurance d'un niveau élevé, tout en gardant à l'esprit qu'elle n'est pas absolue. En effet, l'assurance absolue ne peut exister en raison de nombreux facteurs tels que l'utilisation des techniques de sondage, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations probantes à la

disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

La certification implique la formulation d'un avis éclairé par le commissaire aux comptes, qui doit évaluer : (1) la conformité des comptes aux normes comptables et aux lois en vigueur ; (2) l'exactitude des informations contenues dans les comptes, en relation avec les opérations effectuées par l'entité auditée ; (3) la représentation fidèle des états financiers, des transactions de la société et de sa situation financière, en tenant compte des principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des états financiers. L'image fidèle s'entend pour les états de synthèse pris dans leur ensemble. Ainsi, la notion d'image fidèle fait appel au principe de l'importance significative. Par conséquent, seuls les aspects et les anomalies ayant une certaine importance et pouvant par là même altérer l'appréciation significative du résultat, la situation financière ou la présentation des états de synthèse, sont à évoquer à titre de réserves dans le rapport de l'auditeur lequel, pour réaliser sa mission, apprécie les risques y afférents. Ces risques tiennent notamment : (1) au caractère largement subjectif de décisions prises par les dirigeants quant à la traduction chiffrée d'événements passés et futurs ; (2) à la nature même de certaines opérations ou de certains comptes ; (3) aux limites intrinsèques du contrôle interne ; (4) à la situation de l'entreprise.

A tous ces stades, ainsi que pour la formulation de son opinion, l'auditeur doit apprécier le caractère significatif de ses constatations en fonction des critères d'importance relative qu'il aura déterminés spécifiquement. Ainsi, l'exercice de la mission requiert à tout instant une suite de choix et de décisions. Le jugement personnel constitue une composante essentielle de la démarche de l'auditeur. De ce fait, l'évaluation de l'importance d'une constatation constitue l'une des tâches les plus délicates du commissaire aux comptes. En effet, il n'existe pas de seuils prédéterminés qu'il suffirait d'appliquer de manière stricte, mais des lignes directrices ont été établies par la doctrine comptable auxquelles le commissaire aux comptes peut se référer. Afin de mener à bien son évaluation, l'auditeur s'appuie sur son expérience et les recommandations de la Profession. Si nécessaire, il peut solliciter l'opinion d'autres collègues ou d'experts pour renforcer son jugement.

4.1.2. Devoirs professionnels des commissaires aux comptes

Depuis août 2004, l'OEC est membre de l'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC sert l'intérêt général en contribuant au développement d'organisations, de marchés et d'économies solides et durables. Elle préconise la transparence, la responsabilité et la comparabilité des rapports financiers, aide à développer la profession comptable et communique sur l'importance et la valeur des comptables pour l'infrastructure financière mondiale. Fondée en 1977, l'IFAC compte actuellement plus de 175 membres et associés dans plus de 130 pays et juridictions, représentant près de 3 millions de comptables.

Au-delà de la compétence, les missions de l'expert-comptable sont arrimées à l'indépendance et à la transparence dont le respect de la déontologie en assure la garantie. La déontologie rassemble les règles qui fondent l'identité, la pratique professionnelle et l'estime confraternelle. Les principes fondamentaux prévus par le code déontologique de l'IFAC que l'expert-comptable doit respecter sont : **(1) Intégrité** (être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles et relations d'affaires) ; **(2) Objectivité** (ne pas compromettre le jugement professionnel en raison d'un parti pris, d'un conflit d'intérêts ou d'une influence induite de tiers) ; **(3) Compétence et diligence professionnelles** (maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour garantir au client un service professionnel de qualité) ; **(4) Confidentialité** (respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et relations d'affaire) ; **(5) Comportement professionnel** (se conformer aux lois et réglementations applicables en évitant tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession).

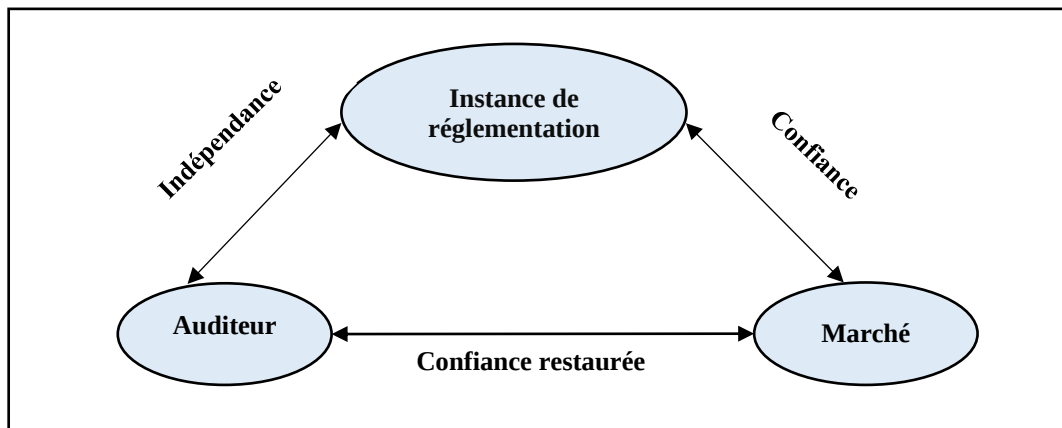
Ces principes ont pour objectifs de proposer un cadre conceptuel que le professionnel comptable doit appliquer pour : (1) identifier les menaces risquant de compromettre le respect des principes susmentionnés ; (2) évaluer l'importance des menaces ayant été identifiées ; (3) mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Ainsi, l'expert-comptable devrait recourir à son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel. Dans ce cadre, la loi 15/89 a investi ce dernier de deux principales missions à savoir : (1) assurer la sauvegarde des principes et traditions de moralité, de dignité et de probité qui font l'honneur de la profession d'expert-comptable ; (2) veiller au respect par ses membres des lois, règlements et usages qui régissent l'exercice de la profession.

4.2. L'audit légal à l'International : Cas des dispositifs Français et Américains

Le contrôle de la qualité des travaux d'audit menés par l'auditeur constitue l'une des dimensions de la réglementation de l'audit. Il peut être assuré dans le cadre de la revue par les pairs (la revue organisée par la profession) comme il peut être assuré par des instances professionnelles et réglementaires réputées indépendantes comme c'est le cas aujourd'hui avec le PCAOB aux USA ou le H3C en France.

Du fait de leurs contacts directs avec les auditeurs, de leurs indépendances et leur accès à l'information sur les processus d'audit, les instances de réglementation sont les plus habilitées à évaluer la qualité des travaux d'audit menés. Dans ce cadre, l'audit de l'audit peut constituer (comme le montre la figure ci-dessous) une solution au problème d'asymétrie informationnelle entre le marché et les auditeurs.

Figure N°1 : Solution au problème d'asymétrie d'information entre le marché et les auditeurs



Source : établi par l'auteur

4.2.1. Spécificités réglementaires françaises

La forte implication gouvernementale dans la réglementation de la profession explique pourquoi l'audit externe est qualifié d'audit « légal ». Cette terminologie prend une signification particulière en France, où les dispositifs de contrôle sont définis par l'État en collaboration avec les professionnels de l'audit. Ainsi, la mission de l'audit légal obéit à deux grandes catégories de règles à savoir : les normes d'exercice professionnel (NEP) et les dispositions légales et réglementaires. Par ailleurs, et dans le but de pallier aux déficiences constatées en matière d'audit et révélées par la crise financière de 2008, la France a adopté, en 2014, le nouveau cadre réglementaire européen relatif à l'audit légal entrée en vigueur depuis juin 2016 (suite à la publication de la Directive 2014/56/UE et du Règlement (UE) n°537/2014 adoptés par les instances européennes en avril 2014). La réforme européenne de l'audit vise notamment à renforcer l'indépendance et les pouvoirs des autorités de supervision de la profession des commissaires aux comptes ainsi que la coopération internationale.

La profession comptable française se divise en deux métiers distincts, à savoir l'expertise comptable et l'audit légal. Le commissaire aux comptes (auditeur légal) est chargé principalement de la vérification des comptes établis par l'expert-comptable. En 2010, la France a procédé à la modernisation de son processus de normalisation comptable en instituant l'Autorité des normes comptables (ANC) dont la mission est de fixer les règles de la comptabilité privée qui devront être homologuées par le ministre chargé de l'économie et des finances. Cette autorité est le fruit de la fusion du Conseil national de la comptabilité (CNC) et du Comité de la réglementation comptable (CRC). La France a visé par la création de l'ANC de peser davantage dans les débats sur les normes comptables internationales en coordonnant les prises de position à toutes les étapes d'élaboration de ces normes. De plus, étant donné que la France est un État membre de l'Union européenne et que l'économie est de plus en plus globalisée, l'adoption de règles et de références communes demeure incontournable. Cette nécessité ainsi que le besoin de disposer d'une information financière fiable a présidé à la création de la Loi de sécurité financière (LSF) de 2003 qui a instauré un nouvel organisme de supervision, en l'occurrence le « H3C », qui assure la sauvegarde de l'indépendance et de la pratique professionnelle des auditeurs. Depuis, de nouvelles réglementations ont entré en application, notamment la réforme européenne de l'audit dont la transposition a débuté en 2016. Par ailleurs, le cadre réglementaire français est soumis à des influences provenant principalement des modifications apportées par l'IFAC (Fédération Internationale des Experts Comptables). À cet égard, le H3C recommande d'envisager l'adoption des normes de l'IFAC de manière sélective, norme par norme, plutôt qu'en bloc. De plus, il est considéré comme essentiel de prévoir la possibilité de déroger, au niveau européen, à certaines décisions prises par l'IFAC, en excluant tout ou partie d'une norme.

Au sujet des spécificités réglementaires en matière d'audit, L'auditeur doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions édictées par le code de déontologie de la profession. Ce dernier fait l'objet de vérifications lors des contrôles et des enquêtes auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Par conséquent, en France, il est obligatoire d'appliquer le principe de double contrôle pour les sociétés cotées. En plus de cette exigence, il y a la stipulation d'une durée de mandat de 6 exercices et la rotation des associés signataires. Aussi, les frais d'audit doivent être divulgués et établis selon une échelle tarifaire spécifique. En ce sens, les principales spécificités du dispositif d'audit légal en France peuvent être énumérées comme suit : **Le Co-commissariat aux comptes** (obligatoire à toutes les sociétés publiant des comptes consolidés) ; **les honoraires d'audit** (déterminés à la vacation en fonction du nombre d'heures de travail consacrées au contrôle) ; **La Durée du mandat** (fixée à six ans d'exercice) ; **la Rotation des associés signataires** (concerne d'une part les associés signataires des rapports d'audit et d'autre part les auditeurs responsables de la conduite des travaux d'audit).

Souhaitant renforcer l'harmonisation des règles au sein de l'Union européenne afin d'améliorer la transparence et la prévisibilité des exigences applicables aux commissaires aux comptes et cabinets d'audit, les institutions européennes ont adopté en 2014 de nouvelles mesures constituant la réforme de l'audit légal entrée en vigueur le 17 juin 2016. Ainsi, la première cible était bel et bien les mandats EIP (Entité d'Intérêt Public) qui sont considérés par Bruxelles comme étant les plus risqués pour l'économie. Tout au long des discussions liées à la réforme, il a même souvent été question de segmenter ces EIP en deux catégories : les EIP « classiques » et les EIP à « risques systémiques » (banques, institutions financières...). La table ci-après résume les caractéristiques de la réforme européenne de l'audit applicables dans le contexte Français.

Table N°5 : Réforme européenne de l'audit - Spécificités françaises

CHAMP DE LA RÉFORME	Les textes portant réforme de l'audit sont : • la directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE s'appliquant à tous les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, que l'entité auditée soit EIP ou non EIP • le règlement UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des EIP.
CALENDRIER	Entrée en application des textes le 17 juin 2016
PÉRIMÈTRE DE L'EIP	L'ordonnance introduit pour la première fois une définition des EIP en France
DURÉE DU MANDAT ET ROTATION OBLIGATOIRE DES CABINETS	La durée du mandat est maintenue à 6 exercices. La réforme européenne de l'audit prévoit une rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit EIP. Des dispositions transitoires visant à éviter une mise en œuvre trop brutale de cette règle ont été introduites.
SÉLECTION DES AUDITEURS	Pour les EIP, à l'issue de la durée maximale cumulée des mandats du commissaire aux comptes, le comité d'audit soumet aux instances décisionnaires une recommandation pour la désignation de commissaires aux comptes ou de cabinets , élaborée à l'issue d'une procédure de sélection.
ROTATION DES ASSOCIÉS SIGNATAIRES	La rotation des associés signataires s'applique à l'ensemble des EIP ainsi qu'aux APG. Les associés signataires ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes d'une EIP. Le délai de viduité est fixé à trois ans (2 ans avant la réforme).
RÔLE DU COMITÉ D'AUDIT	Les EIP et les sociétés de financement doivent se doter d'un comité spécialisé. Celui-ci, également appelé comité d'audit, a un rôle accru.
SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES (SACC)	Les textes européens entraînent la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Après la réforme, est autorisé tout ce qui n'est pas interdit alors qu'antérieurement tout ce qui n'était pas autorisé était interdit. Il y a cependant un processus d'approbation des services autres que la certification des comptes.
NORMES D'AUDIT	En l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes adoptées par le H3C conformément au processus de normalisation.
AUDIT DANS LES PME	L'article 2 de la directive définit le contrôle légal comme un contrôle des états financiers annuels ou des états financiers consolidés dans la mesure où il est : • requis par le droit de l'Union, • requis par le droit national en ce qui concerne les petites entreprises, • volontairement effectué à la demande des petites entreprises. L'ordonnance prévoit la possibilité d'une application proportionnée des normes d'audit aux contrôles légaux des comptes des petites entreprises.
RAPPORT D'AUDIT	Les rapports EIP et non EIP auront une trame commune , mais le rapport EIP comprendra des informations supplémentaires spécifiques aux EIP.

RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT	Lorsque les commissaires aux comptes interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit (EIP + sociétés de financement), ils lui remettent un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement.
RÉGULATION DE LA PROFESSION	Une des mesures introduites par la réforme est le renforcement des compétences et des pouvoirs du H3C .
ENQUÊTES ET SANCTIONS	Le H3C diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce et à celles du règlement. Les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Les personnes autres que les commissaires aux comptes sont également passibles de sanctions à raison de certain manquements uniquement .
GOVERNANCE DES CABINETS	Dorénavant, la majorité des droits de vote des sociétés de commissariat aux comptes doit être détenue par des commissaires aux comptes (et non plus par les 3/4) et la majorité au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doit être des commissaires aux comptes (et non plus les 3/4).

Source : CNCC - Réforme Européenne de l'Audit - Note de Présentation mars 2016 – Version 1.1

4.2.2. Spécificités réglementaires Américaines

Les scandales financiers auxquels sont associés des affaires tel que celle du courtier américain en énergie « Enron » dont les comptes étaient audités par le cabinet d'audit « Arthur Andersen » ont troublé ce que l'Amérique a de plus sacré, la confiance dans le « *Corporate America* ». Quelques mois après cette affaire, courant l'année 2002, le législateur Américain a adopté une nouvelle loi dite « Sarbanes-Oxley (SOX) » sur la réforme de la comptabilité des sociétés et la protection des investisseurs dont la Securities and Exchange Commission (SEC) a publié les textes d'application (Stolowy et al., 2003).

La création en 2002 d'un nouvel organe de supervision des firmes d'audit, le PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), constitue sans doute l'innovation la plus radicale puisqu'il met fin à l'autorégulation traditionnelle de la profession. Après le discrédit qui a frappé Arthur Andersen, la réforme de l'audit a été plutôt bien accueillie par les entreprises et les cabinets d'audit qui y ont d'abord vu un moyen pour restaurer une réputation fragilisée. Ainsi, les nouvelles règles adoptées ont amené les auditeurs à revoir leurs pratiques telles que la restriction significative du champ des services offerts hors services d'audit légal ou l'exigence d'une rotation interne des auditeurs responsables de l'audit tous les 5 ans.

Aux États-Unis, les normes de comptabilité et d'audit sont promulguées et réglementées par divers organismes (fédéraux, étatiques et de régulation). Elles sont également influencées par les praticiens, les organisations à but non lucratif et les entités gouvernementales. Les normes créées pour les sociétés cotées en bourse sont soumises à la surveillance de la SEC. Le Congrès exerce un contrôle sur la SEC et lui alloue chaque année les fonds nécessaires. Tout au long de son histoire, la SEC s'est appuyée sur les organismes d'autorégulation pour établir des normes d'information financière pour le secteur privé connues sous le nom de principes comptables généralement acceptés (GAAP en anglais). Actuellement, la SEC reconnaît le "Financial Accounting Standards Board" (FASB) comme l'autorité désignée pour établir les GAAP. La SOX a créé le PCAOB pour superviser la profession d'audit. La SEC est responsable de la surveillance du "FASB" et du "PCAOB".

La comptabilité est considérée comme un processus par lequel une entité identifie, évalue et communique des informations financières sur son activité économique aux parties prenantes en adhérant à un ensemble commun de pratiques comptables « GAAP ». Les états financiers

constituent le principal moyen de communication des performances financières. Les normes comptables spécifient la manière dont chaque poste de l'état financier doit être évalué et présenté. En ce sens, L'auditeur planifie, réalise et rapporte les résultats d'audit conformément aux standards d'audit généralement acceptés (GAAS - Generally Accepted Auditing Standards), règles qui ont un sens technique soigneusement défini par le législateur américain.

4.3. Comparatif des dispositifs d'audit à l'échelle internationale et au Maroc

À l'échelle internationale, les dispositifs visent à promouvoir des pratiques d'audit cohérentes et comparables en établissant des normes telles que les International Standards on Auditing (ISA). Au Maroc, le dispositif d'audit est largement influencé par les normes internationales à l'instar de l'adoption des normes « IFRS » tout en présentant des spécificités propres. Des chercheurs se sont penchés sur l'étude des dispositifs d'audit à l'échelle internationale ainsi qu'au Maroc. De leurs conclusions, nous pourrions tirer des points de similitude et de distinction.

4.3.1. Similarités des dispositifs d'audit à l'échelle internationale et au Maroc

- ***Adhésion aux normes internationales***

De l'analyse de quelques travaux d'auteurs qui se sont penchés sur les motivations qui poussent les pays à adopter les normes internationales, l'étude de Ramanna et Sletten (2009) a mis en évidence que l'adoption des IFRS, par exemple, est motivée par plusieurs facteurs tels que le souhait d'intégration économique, la comparabilité des états financiers, les influences politiques et les pressions internationales. Par ailleurs, l'étude menée par Mohammadrezaei, Mohd-Saleh et Banimahd (2015), en examinant les effets de l'adoption obligatoire au niveau mondial des normes IFRS sur différents critères de l'établissement des normes comptables, a démontré que cette adoption a eu des effets positifs sur la pertinence, la fiabilité, la comparabilité et la transparence des informations financières. Quant à l'étude menée par Florou et al. (2017), ces auteurs ont examiné la pertinence des normes comptables internationales par rapport aux normes nationales en termes de crédibilité. Leurs résultats ont révélé que les informations financières établies selon les IFRS étaient considérées comme plus crédibles et plus fiables par les investisseurs. Une autre étude récente réalisée par Ciešlik et Hamza (2022) a analysé l'effet de l'adoption des IFRS sur l'attraction des investissements directs étrangers (IDE) dans la région MENA. Les résultats ont révélé une corrélation positive.

- ***Objectif de transparence financière***

Les dispositifs d'audit internationaux et marocains partagent l'objectif commun de promouvoir la transparence financière afin d'assurer la confiance des parties prenantes. Ainsi, l'étude menée par Leuz et Wysocki (2016), en s'appuyant sur des données américaines et internationales, s'est penchée sur les implications économiques de la réglementation en matière d'information financière. Les chercheurs soulignent l'importance d'une divulgation appropriée des informations financières pour assurer la transparence financière, renforcer la confiance des investisseurs et améliorer l'efficacité des marchés financiers. De même, l'étude de Cheung (2022) sur la lisibilité des rapports financiers et l'adoption des normes IFRS en Australie a mis en évidence que l'adoption de ces normes a eu un impact significatif sur la clarté et la compréhensibilité des rapports financiers, contribuant ainsi à l'objectif global de transparence financière. Au regard du contexte marocain, l'étude de Rioui et al. (2021) conclut que l'adoption des normes IFRS par le Maroc a eu un impact positif en termes de réduction de la manipulation des bénéfices, renforçant ainsi la fiabilité et la transparence des informations financières.

- ***Supervision et réglementation***

Tant au niveau international qu'au Maroc, une supervision et une réglementation appropriées sont essentielles pour garantir l'intégrité de l'audit. Les organismes de réglementation tels que l'IAASB au niveau international et l'OECC au Maroc établissent des normes, des lignes

directrices et des mécanismes de supervision de la profession pour garantir la qualité des audits menés. Ainsi, l'étude de Knechel (2016) conclut que la réglementation et la supervision jouent un rôle clé dans la garantie de la qualité de l'audit. Quant aux résultats de l'étude menée par Sido et Lakrarsi (2021), ils mettent en évidence l'importance de la réglementation dans la professionnalisation des cabinets d'expertise comptable au Maroc notamment celle établie par l'OEC qui joue un rôle essentiel dans le renforcement de la qualité des services fournis par ces cabinets. L'étude souligne également la nécessité d'une supervision rigoureuse et d'une application adéquate des normes professionnelles pour réduire les coûts-performances cachés et promouvoir la transparence financière au sein de la profession comptable marocaine. Aussi, l'étude de Krishnan et al. (2017) conclut que les inspections internationales du PCAOB ont un impact significatif sur la qualité de l'audit dans la mesure où les cabinets d'audit soumis à des inspections plus fréquentes et plus rigoureuses du PCAOB présentent une meilleure qualité d'audit, ce qui renforce la fiabilité des rapports financiers et la transparence des informations. En outre, l'étude menée par Azibi et al. (2017) met en évidence le rôle significatif du H3C dans la préservation de l'indépendance des auditeurs dans le contexte français. Les conclusions de cette étude indiquent que la supervision et les mesures réglementaires mises en place par le H3C contribuent de manière positive à renforcer l'indépendance des auditeurs tout en veillant à la préservation de la crédibilité et de la confiance du public envers la profession d'audit.

4.3.2. Différences entre les dispositifs d'audit internationaux et marocains

Bien que le Maroc ait entrepris des efforts de modernisation visant à aligner la profession de commissariat aux comptes sur les standards internationaux, des différences entre les dispositifs adoptés à l'échelle internationale et ceux spécifiques au contexte marocain sont mises en lumière. Ces distinctions peuvent être attribuées à des facteurs contextuels dont on peut citer :

- **Cadre légal et réglementaire**

Les dispositifs d'audit marocains sont adaptés aux lois, réglementations et pratiques comptables en vigueur dans le pays. Le cadre légal marocain, y compris la législation fiscale, influence les pratiques d'audit au regard des exigences spécifiques applicables aux entités marocaines. Par exemple, la publication des informations financières des sociétés cotées au Maroc est encadrée par des lois et des circulaires spécifiques tels que la loi comptable, le code général de normalisation comptable et les circulaires de l'AMMC (Kaddouri, 2022). Aussi, les sanctions disciplinaires, en cas de mauvaise conduite professionnelle des auditeurs légaux, sont régies par l'article 68 de la loi marocaine n°15-89 (Errabih et Benmoussa, 2020). Quant au contexte américain, la réglementation de l'audit légal repose sur un cadre juridique et réglementaire comprenant des lois, des normes professionnelles et des organismes de réglementation. Ainsi, la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002 joue un rôle crucial en établissant des normes rigoureuses de gouvernance d'entreprise et de responsabilité des dirigeants. Le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) a été créé pour superviser les cabinets d'audit et garantir la conformité aux normes d'audit. Le Financial Accounting Standards Board (FASB) établit les normes comptables généralement reconnues (GAAP) utilisées pour préparer les états financiers. L'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) est chargé de développer des normes professionnelles et des codes de déontologie pour les professionnels de l'audit. Enfin, la Securities and Exchange Commission (SEC) exerce une surveillance réglementaire sur les entreprises cotées en bourse, y compris la réglementation des pratiques d'audit et l'exigence de divulgation d'informations financières (Knechel, 2016). Pour la France, le métier de l'audit légal est soumis à un cadre réglementaire défini par des lois telles que la loi Sapin 2 et les directives de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), qui établit les normes d'audit. Les auditeurs doivent adhérer aux normes professionnelles établies par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) afin de garantir un exercice de la profession conforme aux

exigences légales et professionnelles. La supervision de la profession d'audit est confiée au Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C), qui est chargé du contrôle de la conformité aux normes et à la déontologie, ainsi que de l'application de sanctions en cas de non-respect des règles de la profession (Fabioux, 2021).

- ***Environnement économique, culturel et social***

Le contexte économique, social et culturel dans lequel les audits sont réalisés peut varier d'un pays à l'autre. Le Maroc en tant que marché émergent présente des opportunités de croissance significatives, mais aussi des défis spécifiques liés aux fluctuations économiques et aux changements législatifs. Par conséquent, les dispositifs d'audit restent adaptables pour répondre aux besoins des entreprises en croissance. De plus, la culture marocaine, imprégnée de traditions, valeurs et normes sociales, exerce une influence sur les pratiques commerciales et nécessite que les auditeurs soient attentifs à ces aspects pour établir des relations de confiance avec les parties prenantes (Andrikopoulos et al. 2016).

À l'échelle internationale, l'adoption de dispositifs d'audit spécifiques a suscité un vif intérêt dans plusieurs études, en mettant en lumière l'impact significatif de l'environnement économique, social et culturel sur cette décision. Doupnik et Salter (1995) ont mis en évidence le niveau d'éducation comme étant un facteur clé dans la mesure où les pays affichant un niveau d'éducation élevé sont plus enclins à adopter des dispositifs d'audit spécifiques. De plus, l'appartenance culturelle à un groupe de pays a été identifiée comme un élément influent dans le choix des dispositifs d'audit (Abdelsalem & Weetman, 2003). Parallèlement, l'existence d'un marché des capitaux solide a été déterminée comme un facteur déterminant dans l'adoption des dispositifs d'audit (Adhikari & Tondkar, 1992). Les pays disposant de marchés financiers bien développés sont davantage enclins à adopter les normes internationales d'audit. Un exemple concret de cette interaction entre l'environnement économique et culturel est celui des États-Unis, une nation fondée sur les principes de l'économie de marché et de la libre entreprise. Cette culture entrepreneuriale a fortement influencé leur propension à adopter des dispositifs d'audit spécifiques (Zeghal & Mhedhbi, 2006).

5. Conclusion

En tant que mécanisme de surveillance, l'audit légal se positionne comme un commanditaire d'informations financières aux différentes parties prenantes dans la mesure où la finalité des états financiers est de fournir une information utile sur la situation et la performance financière de l'entité auditée afin que les utilisateurs (actionnaires, prêteurs, Etat, instance de régulation de la profession, etc.) puissent prendre des décisions motivées. Il joue également un rôle réducteur de l'asymétrie informationnelle entre les actionnaires et les dirigeants des entités auditées.

Vu la globalisation de l'économie, l'entité auditée est amenée à présenter des états financiers de bonne qualité tout en prenant en considération le contexte institutionnel dont lequel elle opère. De ce fait, la qualité de l'audit reste tributaire des exigences institutionnelles aussi bien au niveau national qu'international. Watts et Zuo (2016) expliquent que les pratiques d'audit ont été historiquement influencées par des contraintes gouvernementales et par les exigences du marché. Ils ajoutent que la dynamique institutionnelle se traduit, d'une part, par le renforcement des normes comptables et d'audit, et d'autre part, par le renforcement des mécanismes de gouvernance des entreprises.

Considérant la complexité de cerner le concept « qualité de l'audit », les chercheurs s'efforcent de proposer des déterminants susceptibles d'apprécier le niveau de cette qualité. Les déterminants qui figurent en première position sont les deux dimensions suggérées par DeAngelo à savoir la compétence et l'indépendance de l'auditeur. L'un des aspects problématiques de cette approche réside dans le fait que les destinataires des services d'audit se

doivent d'évaluer à la fois la compétence technique et l'indépendance de l'auditeur. D'ailleurs, ces deux dimensions restent insuffisantes à elles seules pour appréhender la qualité de l'audit. Cela s'ajoute aux différences d'appréciation de cette qualité par les préparateurs des états financiers, les utilisateurs et l'auditeur lui-même. Par conséquent, l'appréciation de la qualité de l'audit demeure subjective. De ce fait, on assiste à l'émergence de nouvelles lois édictant de nouvelles règles en matière d'évaluation et de contrôle de la qualité de l'audit (Loi « Sarbanes Oxley Act » aux États-Unis, Loi de sécurité financière en France, etc.). La communauté académique affirme aussi la nécessité de repenser les règles d'évaluation actuelles et de proposer de nouvelles approches qui tiennent compte de la complexité des travaux d'audit réalisés (Pigé, 2003 ; Brown et al, 2016).

L'axe de recherche orienté vers l'évaluation de la qualité de l'audit trouve aujourd'hui ses motivations dans les nouvelles réglementations en la matière à l'échelle internationale. La mise en place d'organismes publics de contrôle de cette qualité (PCAOB américain, H3C français, etc.) et le renforcement du rôle des comités d'audit dans le contrôle (Sarbanes Oxley Act aux USA, rapport Cadbury en Grande-Bretagne, rapport Viénot en France, etc.) sont autant de réglementations qui méritent d'être étudiées. Nous avons choisi de présenter de façon succincte deux d'entre elles (la réglementation Française et Américaines) en conciliation avec le dispositif réglementaire marocain qui ne cesse d'évoluer. Ainsi et depuis août 2004, l'OEC Marocain est membre de l'International Federation of Accountants (IFAC) qui sert l'intérêt général en contribuant au développement d'organisations, de marchés et d'économies solides et durables. L'IFAC préconise la transparence, la responsabilité et la comparabilité des rapports financiers en aidant à développer la profession comptable et en communiquant sur l'importance et la valeur des comptes pour l'infrastructure financière mondiale.

Au regard du contexte marocain et comme mentionné précédemment, seuls les experts-comptables inscrits à l'ordre sont habilités à exercer le métier de commissariat aux comptes. Dans le but de hisser sa profession comptable aux standards internationaux, le Maroc a connu ces dernières années une évolution significative grâce à l'adoption de normes comptables mondialement reconnues telles que les normes « IFRS ». Cette adoption a permis au Maroc de progresser sur la voie de la convergence avec les standards internationaux, renforçant ainsi sa crédibilité et son attractivité sur la scène internationale. En alignant ses pratiques comptables sur les normes internationales, le Maroc aspire à maintenir sa reconnaissance nationale en tant que profession comptable fiable et transparente. De plus, cette démarche vise à renforcer la visibilité internationale du pays dans le domaine comptable. En outre, suite à l'avènement de la 8^{ème} directive européenne sur l'audit, l'Ordre des experts-comptables du Maroc s'est engagé dans un projet de modernisation de la profession afin de se conformer aux pratiques internationales. Cela implique principalement l'établissement d'une autorité de contrôle autonome dédiée à la supervision de l'exercice de la profession, à l'image du H3C en France, la révision du barème de temps et de ressources allouées, la mise en place d'un ensemble de normes internationales d'audit (telles que les ISA) et la mise en œuvre d'une démarche qualité visant à améliorer le niveau de qualité des missions de commissariat aux comptes (I. Haïly & Y. Ghandari, 2019). Pour conclure notre réflexion, nous rappelons la difficulté de définir le concept « qualité de l'audit légal ». Selon Duff (2004), la définition standard qui sert de cadre d'analyse dans la plupart des études est insuffisante pour représenter la qualité de l'audit en raison de sa focalisation étroite sur les aspects de la compétence et de l'indépendance des auditeurs. De plus, la plupart des études négligent le contexte social et organisationnel de l'audit qui pourrait influencer la qualité (Humphrey, 2008 ; Sulaiman et al., 2013). Ainsi, la plupart des recherches se concentrent sur les questions relatives à la qualité de l'audit sans vraiment examiner la manière dont elle est opérationnalisée ou l'influence potentielle des facteurs internes et externes de l'environnement d'audit sur la signification de cette qualité. En conséquence,

l'opérationnalisation de ce concept reste ouverte à un examen plus approfondi. Ce qui sera le cas dans le cadre de ma thèse de recherche ayant comme thématique : « La qualité de l'audit légal entre l'homomorphisme des dispositifs prescrits et l'allomorphisme des pratiques » dont l'enjeu est d'examiner empiriquement l'effet de l'homomorphisme et de l'allomorphisme sur la qualité de l'audit légal.

Références

- (1). Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. (2000). Auditor Industry Specialization and Auditor Reporting. *Accounting Research*, 17(3), 429-455.
- (2). Abd-Elsalam, O. H., & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market : relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63-84.
- (3). Abughazaleh, N., O'CONNELL, V. I. N. C. E. N. T., & Princen, J. (2015). Audit quality, auditor size and legal environments. *Quarterly Journal of Finance & Accounting*, 39-78.
- (4). ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- (5). ACPR (Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution). <https://acpr.banque-france.fr/>
- (6). Adhikari, A., & Tondkar, R. H. (1992). Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 4(2), 75-105.
- (7). Agyei-Mensah, B. K., Agyemang, O. S., & Ansong, A. (2020). Audit Committee Effectiveness, Audit Quality, and Internal Control Information Disclosures : An Empirical Study. In *Corporate Governance Models and Applications in Developing Economies* (pp. 1-22). IGI Global.
- (8). Almasria, N. A. (2022). FACTORS AFFECTING THE QUALITY OF AUDIT PROCESS “THE EXTERNAL AUDITORS’ PERCEPTIONS”. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 30(1), 107-148.
- (9). AlQadasi, A., & Abidin, S. (2018). The effectiveness of internal corporate governance and audit quality : the role of ownership concentration–Malaysian evidence. *Corporate Governance : The International Journal of Business in Society*, 18(2), 233-253.
- (10). Amahalu, N. (2020). Effect of audit quality on financial performance of quoted conglomerates in Nigeria. *International Journal of Management Studies and Social Science Research*, 2(4).
- (11). AMMC. (2020). Rapport Annuel 2020. Autorité Marocaine du Marché des Capitaux. <https://www.ammc.ma/sites/default/files/Rapport%20ANNUEL%202020%20EXE%2016%2012%202021.pdf>
- (12). Anderson, M. E. (2014). National culture and differences in perceptions of auditor independence under international codes of ethics (Doctoral dissertation, Capella University).
- (13). Andrikopoulos, P., Gregoriou, G. N., & Kallinterakis, V. (Eds.). (2016). *Handbook of Frontier Markets : Evidence from Middle East North Africa and International Comparative Studies*. Academic Press.
- (14). Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing and Assurance Service, an Integrated Approach* (Global Ed.). England : Pearson Education Limited.
- (15). Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing and Assurance Services : Auditing and Assurance Services ; Includes Coverage of International Standards and Global Auditing Issues, in Addition to Coverage of the AICPA Clarity Project, PCAOB*

- Auditing Standards, the Sarbanes-Oxley Act, and Section 404 Audits. Pearson Education Limited.
- (16). Autorité des Normes Comptables. <https://www.anc.gouv.fr/sites/anc/accueil.html>
 - (17). Azibi, J., Tondeur, H., & Azibi, H. (2017). The Impact of the H3C on Auditor Independence in French Context. *J. Mgmt. & Sustainability*, 7, 105.
 - (18). Baker, C. R. (2008). Ideological reactions to Sarbanes–Oxley. *Accounting Forum*, 32(2), 114–124. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2007.11.002>
 - (19). Baril, C. P., Cunningham, B. M., Fordham, D. R., Gardner, R., & Wolcott, S. (1998). Critical thinking in the public accounting profession : aptitudes and attitudes. *Journal of Accounting Education*, 16(3–4), 381–406. [https://doi.org/10.1016/s0748-5751\(98\)00023-2](https://doi.org/10.1016/s0748-5751(98)00023-2)
 - (20). Barr-Pulliam, D., Brown-Liburd, H. L., & Sanderson, K. A. (2022). The effects of the internal control opinion and use of audit data analytics on perceptions of audit quality, assurance, and auditor negligence. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 25-48.
 - (21). Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *Accounting Review*, 71(4), 443-465.
 - (22). Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
 - (23). BENMOUSSA, S., BENCHEKARA, M., & ERRABIH, S. (2023). Statutory Auditor in Morocco between theory and practical reality–Empirical study. *International Journal of Performance and Organizations*, 2(1), 37-45.
 - (24). Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance : Creating stakeholder accountability through hyperreality ? *Journal of Cleaner Production*, 243, 118596.
 - (25). Boshnak, H. A. (2021). The impact of audit committee characteristics on audit quality : Evidence from Saudi Arabia. *International Review of Management and Marketing*, 11(4), 1.
 - (26). Brown, V. L., Gissel, J. L., & Neely, D. G. (2016). Audit quality indicators : Perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
 - (27). Burns, D. C., & Haga, W. J. (1977). Much ado about professionalism : A second look at accounting. *Accounting Review*, 705-715.
 - (28). BUS, C. C., & SUNTAI, C. S. TARABA STATE POLYTECHNIC SCHOOL OF ADMINISTRATIVE AND BUSINESS STUDIES (SABS) SUNATAI-BALI. <https://tarabapoly.edu.ng/oer/eDoc/dpaat/DAF%20213%20Auditing.pdf>
 - (29). Campa, D., & Donnelly, R. (2016). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance : latest evidence from large UK listed companies. *Accounting and business Research*, 46(4), 422-449.
 - (30). Carcello, J. V. (2008). Human capital challenges facing the public company auditing profession. *Current Issues in Auditing*, 2(1), C1-C12.
 - (31). Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The accounting review*, 75(4), 453-467.
 - (32). Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Ye, Z. (2011). Corporate governance research in accounting and auditing : Insights, practice implications, and future research directions. *Auditing : A journal of practice & theory*, 30(3), 1-31.
 - (33). Carey, J. L., & Doherty, W. O. (1966). Ethical standards of the accounting profession. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/357/

- (34). Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture : Social-behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 355-380.
- (35). Carson, E. (2009). Industry specialization by global audit firm networks. *The Accounting Review*, 84(2), 355-382.
- (36). Chalmers, K., Hay, D., & Khelif, H. (2019). Internal control in accounting research : A review. *Journal of Accounting Literature*, 42(1), 80-103.
- (37). Chaplais, C., Mard, Y., & Marsat, S. (2016). L'auditeur face aux dilemmes éthiques : l'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 22(1), 53-83.
- (38). Chen, H., Yang, D., Zhang, X., & Zhou, N. (2020). The moderating role of internal control in tax avoidance : Evidence from a COSO-based internal control index in China. *The Journal of the American Taxation Association*, 42(1), 23-55.
- (39). Chen, W., Hu, N., Sun, Z., & Zhang, Y. (2023). Would regional competition pressure affect audit quality ? Evidence from a spatial distribution of the audit market. *Regulation & Governance*.
- (40). Cheung, E. W. Y. (2022). Readability of financial reports and IFRS adoption in Australia (Doctoral dissertation, Macquarie University).
- (41). Chihi, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises. [Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine - Paris IX]. <https://theses.hal.science/tel-01338594/file/pdf2star-1465906358-CHIHI-Hamida.pdf>
- (42). Cieřlik, A., & Hamza, S. (2022). Inward FDI, IFRS adoption and institutional quality : Insights from the MENA countries. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 47.
- (43). CNCC - Réforme Européenne de l'Audit - Note de Présentation - mars 2016. <https://doc.cncc.fr/docs/refrme-europeenne-de-laudit-note/attachments/plaquette-rea-mars2016-v1-1>
- (44). Code de déontologie de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. <https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie-2020/attachments/brochure-code-de-deontologie-24-03-2020>
- (45). CODE DES DEVOIRS PROFESSIONNELS. <http://www.oec-casablanca.ma/img/uploads/Code des Devoirs Professionnels Conforme au Code Deontologique de L IFAC 2009.pdf>
- (46). DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- (47). DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- (48). DeFond, M. L., & Jambalvo, J. (1994). Debt covenant violations and manipulations of accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1-2), 145-176.
- (49). DeFond, M. L., & Subramanyam, K. R. (1998). Auditor changes and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 25(1), 35-67.
- (50). DeFond, M., & Lennox, C. (2017). Do PCAOB inspections improve the quality of internal control audits ? *Journal of Accounting Research*, 55(2), 323-362.
- (51). DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- (52). DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31-47.

- (53). DeZoort, T., Doxey, M., & Pollard, T. (2021). Root cause analysis and its effect on auditors' judgments and decisions in an integrated audit. *Contemporary Accounting Research*, 38(2), 1204-1230.
- (54). Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- (55). Douppnik, T. S., & Salter, S. B. (1995). External environment, culture, and accounting practices : a preliminary test of a general model of international accounting development.
- (56). Duff, A. (2004). *Auditqual : Dimensions of audit quality*.
- (57). ERRABIH, S., & BENMOUSSA, S. (2020). Les jugements de l'auditeur légal : analyse des cadres législatif et normatif et éthique individuelle. *Alternatives Managériales Economiques*, 2(1), 39-57.
- (58). *European Scientific Journal, ESJ* (May 2019). Edition Vol.15, No.13 ISSN : 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431. eujournal.org
- (59). Fabioux, I. (2021). *Analyse du processus de normalisation de l'audit en France* (Doctoral dissertation, Université d'Angers).
- (60). Fallatah, E., Saat, N. A. M., Shah, S. M., & Chong, C. W. (2021). A bibliometric study of IFRS adoption and audit quality. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(4), 1-14.
- (61). Fiedler, F. E. (1967). *A THEORY OF LEADERSHIP EFFECTIVENESS*. MCGRAW-HILL SERIES IN MANAGEMENT.
- (62). *Financial Times*. (2020). Wirecard Scandal : The End of an Audit Era. <https://www.ft.com/wirecard>
- (63). Fischer, M. J. (1996). "Realizing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence : An interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2-3), 219-242.
- (64). Flint, D. (2020). The role of the auditor in modern society : an exploratory essay. In *The Evolution of Audit Thought and Practice* (pp. 267-273). Routledge.
- (65). Florou, A., Kosi, U., & Pope, P. F. (2017). Are international accounting standards more credit relevant than domestic standards ? *Accounting and Business Research*, 47(1), 1-29
- (66). Francis, J. R., Maydew, E. L., & Sparks, H. C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 17-34.
- (67). Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management. *The accounting review*, 77(s-1), 71-105.
- (68). Fuerman, R. D. (2003). *Audit Quality Examined One Large Cpa Firm at a Time : Empirical Evidence of a Precursor of Arthur Andersen's Collapse*. Available at SSRN 451521.
- (69). Fuller, L. R., & Kaplan, S. E. (2004). A note about the effect of auditor cognitive style on task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 131-143.
- (70). Gaddour, I. (2016). *Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs*. [Thèse de doctorat, Université Paris sciences et lettres ; Institut des Hautes Etudes Commerciales (Carthage, Tunisie)]. https://theses.hal.science/tel-01430056/file/pdf2star-1483700646_Gaddour_these.pdf
- (71). Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing standards, professional judgment, and audit quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201-225.
- (72). Gonthier-Besacier, N., Hotteginde, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit Quality Perception : Beyond the 'Role-Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.

- (73). Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014). Fear and risk in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 264-288.
- (74). Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality : A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 106693.
- (75). H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) <https://www.h3c.org/>
- (76). Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- (77). Haïly, I., & Ghandari, Y. (2019). La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain. *European Scientific Journal*, 225.
- (78). Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators : Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50, 100485.
- (79). Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial auditing journal*, 22(8), 761-786.
- (80). Hopwood, A. G., & Miller, P. (Eds.). (1994). *Accounting as social and institutional practice* (Vol. 24). Cambridge University Press.
- (81). Hudiwinarsih, G. (2010). Auditors' experience, competency, and their independency As the influential factors in professionalism. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*, 13(3), 253-264.
- (82). Humphrey, C. (2008). Auditing research : a review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 170-203.
- (83). Humphrey, C., & Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies : An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217-238.
- (84). Hung, Y. S., & Cheng, Y. C. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud : Individual auditor level analysis. *Asia Pacific Management Review*, 23(2), 72-85.
- (85). IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>
- (86). ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales). <https://www.icaew.com/>
- (87). IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf
- (88). Ismail, I., Haron, H., Nasir Ibrahim, D., & Mohd Isa, S. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms : Perceptions of Malaysian public listed companies. *Managerial auditing journal*, 21(7), 738-756.
- (89). Iyer, V. M., & Rama, D. V. (2004). Clients' expectations on audit judgments : A note. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 63-74.
- (90). Jenkins, D. S., & Vermeer, T. E. (2013). Audit firm rotation and audit quality : evidence from academic research. *Accounting Research Journal*, 26(1), 75-84.
- (91). Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- (92). Jokar, H., & Daneshi, V. (2020). Investor sentiment, stock price, and audit quality. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 12(1), 25-47.
- (93). KADDOURI, H. C. (2022). La communication financière au Maroc : d'une obligation légale à un outil stratégique. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 6(3).

- (94). Kamarudin, K. A., Wan Ismail, W. A., & Ariff, A. M. (2022). Auditor tenure, investor protection and accounting quality : international evidence. *Accounting Research Journal*, 35(2), 238-260.
- (95). Kartika, M. R., Fitriana, F., & Yuliaty, F. (2021). Ethics, education level, and professional skepticism on audit quality. *Journal Riset Akuntansi Kontemporer*, 13(1), 32-36.
- (96). Khaksar, J., Salehi, M., & Lari DashtBayaz, M. (2022). The relationship between auditor characteristics and fraud detection. *Journal of Facilities Management*, 20(1), 79-101.
- (97). Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.
- (98). Krishnan, G. V. (2003). Audit quality and the pricing of discretionary accruals. *Auditing : A journal of practice & theory*, 22(1), 109-126.
- (99). Krishnan, J., Krishnan, J., & Song, H. (2017). PCAOB international inspections and audit quality. *The Accounting Review*, 92(5), 143-166.
- (100). Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017). The effect of auditor ethics, auditor experience, audit fees and auditor motivation on audit quality. *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, 1(2), 203-218.
- (101). Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Ngo, T. H. C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling–Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*, 28(3), 100196.
- (102). Lee, T., & Stone, M. (1995). Competence and independence : the congenial twins of auditing ? *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(8), 1169-1177.
- (103). Leuz, C., & Wysocki, P. D. (2016). The economics of disclosure and financial reporting regulation : Evidence and suggestions for future research. *Journal of accounting research*, 54(2), 525-622.
- (104). Liu, T., Liu, Y., Ullah, B., Wei, Z., & Xu, L. C. (2021). The dark side of transparency in developing countries : The link between financial reporting practices and corruption. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101829.
- (105). Low, K. Y. (2004). The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions. *The accounting review*, 79(1), 201-219.
- (106). Mahdia, F. S., Noorullahb, A. S., Mahdic, N. A., & Flayyihd, H. H. (2020). Using SERVQUAL Method for Testing the Quality of Audit Company : An Empirical Study. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 14(7).
- (107). Manuel des Normes D'audit Au Maroc PDF. <https://fr.scribd.com/document/373412814/Manueldes-Normes-dAudit-au-Maroc-pdf>
- (108). Manuel du Code International de Déontologie pour les Experts-Comptables y compris les Normes Internationales d'Idépendance (édition 2018). www.ifac.org
- (109). Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). The Philosophy of Auditing.
- (110). McConnell Jr, D. K., & Banks, G. Y. (1998). A common peer review problem. *Journal of Accountancy*, 185(6), 39.
- (111). Mills, S. K., & Bettner, M. S. (1992). Ritual and conflict in the audit profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 185-200.
- (112). Mohammadrezaei, F., Mohd-Saleh, N., & Banimahd, B. (2015). The effects of mandatory IFRS adoption : A review of evidence based on accounting standard setting criteria. *International Journal of Disclosure and Governance*, 12(1), 29-77.
- (113). Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence : Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of management review*, 31(1), 10-29.

- (114). Mulyani, I. (2020). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees, and Auditor's Motivation on Audit Quality (Case study of a Public Accounting Firm in Semarang). *MALIA : Journal of Islamic Banking and Finance*, 3(2), 139-146.
- (115). Nnadi, M., Efobi, U., & Oledinma, A. (2017). Audit quality, family business and corporate governance mechanisms : the case of Morocco. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(4), 507-527.
- (116). Octavia, E., & Widodo, N. R. (2015). The effect of competence and independence of auditors on the audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(3), 189-194.
- (117). Ordre des Experts Comptables - Conseil régional de Casablanca et Sud. http://oec-casablanca.ma/img/uploads/CODE_DES_DEVOIRS_PROFESSIONNELS.pdf
- (118). Ordre des Experts-Comptables Marocains. <https://www.oecmaroc.com/>
- (119). Organizational Commitment of Public Accounting Firm, Implementation of an Independent Audit of the Financial Statements and Audit Quality. (1995). <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/24566/25142>
- (120). Palmarozzo, A. (2023). Essays on Audit Program Design, Audit Quality, and Violation Resolution. Doctoral dissertation, Harvard University Graduate School of Arts and Sciences.
- (121). Parasuraman, A., Berry, L. L., & Zeithaml, V. A. (1991). Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale. *Journal of retailing*, 67(4), 420.
- (122). Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of marketing*, 49(4), 41-50.
- (123). PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). Auditing Standards. <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards>
- (124). Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers : Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8), 605-620.
- (125). Peštović, K., Milicevic, N., Djokic, N., & Djokic, I. (2021). Audit Service Quality Perceived by Customers : Formative Modelling Measurement Approach. *Sustainability*, 13(21), 11724.
- (126). Pigé, B. (2003). Les enjeux du marché de l'audit. *Revue française de gestion*, (6), 87-103.
- (127). Porter, B. A. (1990). The audit expectation-performance gap and the role of external auditors in society : A thesis presented in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Accountancy at Massey University (Doctoral dissertation, Massey University).
- (128). Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance : Accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 123-146.
- (129). Power, M. (1997). The audit society : Rituals of verification. OUP Oxford.
- (130). Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, 28(4), 379-394.
- (131). Prat, C., & Hauret, D. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion*, (6), 105-117.
- (132). Qawqzeh, H. K., Bshayreh, M. M., & Alharbi, A. W. (2021). Does ownership structure affect audit quality in countries characterized by a weak legal protection of the shareholders ? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(5), 707-724.
- (133). Ramanna, K., & Sletten, E. (2009). Why do countries adopt international financial reporting standards ? Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper, (09-102).
- (134). Rioui, S. E. I., Rigar, M. S., & Grine, A. (2021). The impact of mandatory IFRS adoption on earnings management : Evidence from Morocco : A multinomial logit

- approach. In *Journal of Physics : Conference Series* (Vol. 1743, No. 1, p. 012013). IOP Publishing.
- (135). Rule, F. (2000). Revision of the commission's auditor independence requirements. <https://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>
 - (136). Salehi, M., Fakhri Mahmoudi, M. R., & Daemi Gah, A. (2019). A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality : Evidence from emerging market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(2), 287-312.
 - (137). SEC. Regulation S-X—17 CFR Part 210. <https://www.sec.gov/rules/concept/2016/33-10064.pdf>
 - (138). Sharhan, A. A., & Bora, C. (2020). Effect of Audit Committee characteristics on Audit Quality : A Critical Literature Review. *Journal of Advanced Research in Economics and Administrative Sciences*, 1(1), 1-12.
 - (139). Sido, I. A., & Lakrarsi, A. (2021). La professionnalisation face aux coûts-performances cachés au sein des Cabinets d'expertise comptable marocains. *Journal Of Social Science and Organization Management*, 2(2), 7-27.
 - (140). Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports : An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
 - (141). Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services : Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
 - (142). Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 679-702.
 - (143). Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
 - (144). Stolowy, H., Pujol, E., & Molinari, M. (2003). Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley. *Revue française de gestion*, (6), 133-143.
 - (145). Sulaiman, N., Abdullah, M., Ismail, K., & Sapiei, N. S. (2013). Audit Quality in Practice : A Critical Analysis of the Financial Reporting Council (FRC) Discussion Paper. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(12), 1564-1573.
 - (146). Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients : Effects on audit quality. *The British accounting review*, 47(4), 395-408.
 - (147). Tan, H. T., & Jamal, K. (2006). Managing perceptions of technical competence : How well do auditors know how others view them ? *Contemporary Accounting Research*, 23(3), 761-787.
 - (148). Taqi, M. (2014). Consequences of audit quality in signaling theory perspective. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 2(4).
 - (149). The Economics of Audit Quality : Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services. (1999). <https://www.arrunada.org/publications/the-economics-of-audit-quality-private-incentives-and-the-regulation-of-audit-and-non-audit-services>
 - (150). The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, *Audit Quality*, November 2002, ISBN 1-84152-140-X; <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-shareholder-involvement/audit-quality-full-version.ashx>
 - (151). Timothy J. Louwers ; Allen D. Blay ; David H. Sinason ; Jerry R. Strawser ; Jay C. Thibodeau. *Auditing & Assurance Services* (2018, 7edition). McGraw-Hill Education. https://maqellari.files.wordpress.com/2019/06/louwers_mh18_audassserv7e-wm-1.pdf
 - (152). Turner, K. F., Bienstock, C. C., & Reed, R. O. (2010). An application of the conceptual model of service quality to independent auditing services. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 26(4).
 - (153). Tyokoso, G. M., Sabari, M. H., Dogarawa, A. B., & Ibrahim, H. (2016). Effect of audit quality on earnings management of listed oil marketing companies in Nigeria. Tyokoso,

- GM, Sabari, MH, Dogarawa, AB & Ibrahim, H., Effect of Audit Quality on Earnings Management of Listed Oil Marketing Companies in Nigeria. *Nigerian Journal of Accounting Research*, A Publication of Department of Accounting, Ahmadu Bello University, Zaria, 12(1), 65-96.
- (154). Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence : A comparative study of the USA and Australia. *Managerial auditing journal*, 19(1), 99-116.
- (155). Umar, H., Erlina, E., Fauziah, A., & Br Purba, R. (2019). Audit quality determinants and the relation of fraud detection. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 10(3).
- (156). Wang, T. S., Lin, Y. M., Werner, E. M., & Chang, H. (2018). The relationship between external financing activities and earnings management : Evidence from enterprise risk management. *International Review of Economics & Finance*, 58, 312-329.
- (157). Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality : A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of accounting literature*, 23, 153.
- (158). Watts, R. L., & Zuo, L. (2016). Understanding practice and institutions : A historical perspective. *Accounting horizons*, 30(3), 409-423.
- (159). Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality : An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 109-127.
- (160). Yeap, E. J. (2022). Audit Quality and Integrity Culture : the Mediating Role of Auditor Work Stress and the Audit Support System among the Post-Internship Malaysian Students (Doctoral dissertation, Tunku Abdul Rahman University College).
- (161). Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The international journal of accounting*, 41(4), 373-386.