

La qualité de l'audit : une analyse qualitative de la perception des préparateurs d'états financiers

Audit quality: a qualitative analysis of the perceptions of financial statement preparers

Sara EL OUELDRIHRI, (Maître de conférences)

Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie et Sciences Sociales (LRGESS)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales (FSJES)

Université Chouaïb-Doukkali d'El Jadida, Maroc

Imane ALLAM, (Maître de conférences)

Laboratoire De Recherche En Compétitivité Economique Et Performance Managériale (LARCEPEM)

Faculté des Sciences de l'Education (FSE)

Université Mohammed V de Rabat, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales (FSJES) Route Nationale N°1 El haouziya, Boîte Postale n°356 24000 MAROC Tel : +212523379301 Fax : +212523355242
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Déclaration de la revue	Cet article est publié sans Charges (APC)
Citer cet article	EL OUELDRIHRI, S., & ALLAM, I. (2025). La qualité de l'audit : une analyse qualitative de la perception des préparateurs d'états financiers. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(12), 563–574. https://doi.org/10.5281/zenodo.17725337
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 12 (2025)

La qualité de l'audit : une analyse qualitative de la perception des préparateurs d'états financiers

Résumé

La qualité de l'audit est un enjeu crucial pour garantir la fiabilité de l'information financière et maintenir la confiance des parties prenantes. Cette recherche explore les déterminants de la qualité perçue de l'audit à partir du point de vue des préparateurs d'états financiers, acteurs clés dans la production et la validation de l'information comptable. Une étude qualitative, basée sur des entretiens semi-directifs, a été conduite selon cinq axes d'investigation : (1) la compétence et le professionnalisme de l'auditeur, (2) son indépendance, (3) le processus et la méthodologie de l'audit, et (4) les résultats et impacts des missions, (5) les facteurs contextuels liés à la réglementation et à l'environnement. Les résultats révèlent que la compétence technique, la posture éthique, la rigueur méthodologique et la capacité à générer des améliorations concrètes constituent les fondements de la qualité d'audit. L'étude met également en évidence l'influence des contraintes réglementaires et économiques sur les pratiques, ainsi que la nécessité d'une approche intégrée combinant exigences techniques, éthiques et organisationnelles.

Mots clés : qualité de l'audit, compétence de l'auditeur, indépendance, méthodologie d'audit, étude qualitative.

JEL Classification : M42

Type du papier : Recherche empirique

Abstract

Audit quality is critical to ensuring the reliability of financial information and maintaining stakeholder trust. This study examines the determinants of perceived audit quality from the standpoint of financial statement preparers, key actors in the production and validation of accounting information. A qualitative investigation based on semi-structured interviews was conducted along four lines of inquiry: (1) the auditor's competence and professionalism; (2) independence; (3) the audit process and methodology; and (4) the outcomes and impacts of engagements; (5) contextual factors related to regulation and environment. The findings show that technical competence, ethical stance, methodological rigor, and the ability to generate tangible improvements form the foundations of audit quality. The study also highlights the influence of regulatory and economic constraints on practice, as well as the need for an integrated approach combining technical, ethical, and organizational requirements.

Keywords : Audit quality, auditor competence, independence, audit methodology, and qualitative study.

Classification JEL : M42

Paper type : Empirical Research

1. Introduction

La qualité de l'audit constitue un jalon essentiel de l'écosystème de l'information financière à l'heure où la complexité des opérations, l'essor du numérique et la recherche de la transparence se renforcent. Cette perspective, la qualité de l'audit ne se réduit pas à un simple respect formel des normes : elle conditionne la crédibilité des états financiers, la discipline de marché et, plus largement, la confiance des parties prenantes (Christensen, Glover, & Wood, 2022 ; Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2020).

Sur le plan conceptuel, la littérature distingue classiquement deux piliers : la compétence (capacité à détecter des anomalies significatives) et l'indépendance (capacité à les signaler sans biais). Ces fondements posés par DeAngelo (1981) et Mautz & Sharaf (1961) restent centraux dans les travaux contemporains, qui soulignent aussi les déterminants organisationnels (taille/réputation du cabinet, expertise sectorielle, ressources) et comportementaux (intégrité, scepticisme, communication) de la qualité perçue (Sirois & Simunic, 2021). Parallèlement, l'outillage data-driven (analyses de données, automatisation des tests, procédures analytiques avancées) infléchit la conception même du processus d'audit, avec des promesses en matière de détection, mais aussi de nouvelles exigences de compétences (Appelbaum, Kogan, & Vasarhelyi, 2020). Enfin, l'indépendance demeure au cœur des préoccupations, en particulier lorsque la durée du mandat s'allonge, que des services non-audit sont fournis ou que la pression commerciale est forte (Quick & Warming-Rasmussen, 2015). Pour autant, la majorité des recherches empiriques s'appuie sur le point de vue des auditeurs eux-mêmes, laissant en retrait la perception d'autres acteurs du processus de reporting. Or, les préparateurs d'états financiers — directeurs financiers, chefs comptables, contrôleurs — interagissent directement avec les auditeurs et sont co-responsables de la qualité des informations communiquées. Saisir la qualité d'audit de leur point de vue permet d'évaluer non seulement la conformité et la rigueur procédurale, mais aussi l'utilité des travaux (lisibilité des constats, pertinence des recommandations, effets sur les processus et la gouvernance) dans le quotidien des organisations (Christensen et al., 2022; Knechel et al., 2020).

Cette recherche contribue à la littérature en rééquilibrant l'analyse de la qualité d'audit vers le point de vue des préparateurs d'états financiers, encore très peu étudié. Elle enrichit également la compréhension des déterminants comportementaux et organisationnels de la qualité perçue, au-delà des approches traditionnelles centrées sur les auditeurs eux-mêmes.

Dans ce contexte, l'objectif de notre étude est d'examiner, à partir d'entretiens semi-directifs conduits auprès de préparateurs d'états financiers, les dimensions suivantes :

- 1) La compétence et le professionnalisme de l'auditeur ;
- 2) L'indépendance de l'auditeur ;
- 3) Le processus et la méthodologie de l'audit ;
- 4) Les résultats et impacts de la mission sur la qualité de l'information et la performance interne ;
- 5) Les facteurs contextuels liés à la réglementation et à l'environnement.

Cette focale offre une contribution théorique (rééquilibrage vers la perspective des utilisateurs internes), méthodologique (apports d'une analyse qualitative fine) et managériale (recommandations actionnables pour cabinets, préparateurs et régulateurs), dans un cadre où la régulation se renforce et où la valeur ajoutée de l'audit est de plus en plus attendue au-delà de la simple certification (IAASB, 2020 ; Knechel et al., 2020).

2. Revue de littérature

2.1 Qualité de l'audit : cadre conceptuel et théorique

Dans sa formulation fondatrice, DeAngelo (1981) définit la qualité de l'audit comme

l'« appréciation par le marché de la probabilité conjointe que l'auditeur détecte une anomalie significative et qu'il la signale » dans son rapport. Cette définition a deux implications majeures : elle ancre la qualité sur un couple bidimensionnel—compétence (probabilité de détection) et indépendance (probabilité de révélation)—et elle souligne que la qualité est à la fois réelle et perçue par le marché. La littérature ultérieure a précisé que la « compétence » ne s'épuise pas dans l'expertise technique individuelle : elle dépend aussi des ressources mobilisées, de la spécialisation sectorielle, de la supervision et de la culture qualité au niveau du cabinet (Francis, 2011 ; Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2020). Symétriquement, l'« indépendance » renvoie autant à l'absence d'influences indues dans les choix de procédures et les jugements qu'à l'apparence d'indépendance vis-à-vis des parties prenantes.

Les crises majeures—Enron/Arthur Andersen (2001) puis la crise financière de 2008—ont toutefois mis en évidence les limites d'une lecture restreinte « compétence/indépendance ». Ainsi, la qualité est vulnérable à des risques d'agence, dont la sélection adverse et la complaisance (proximité relationnelle, dépendance économique) qui peuvent altérer l'objectivité (Chemingui & Pigé, 2004 ; Watts & Zimmerman, 1986). Ces événements ont accéléré le passage d'une conception binaire à une conception multidimensionnelle de la qualité, qui articule désormais :

- Des déterminants individuels (compétences, scepticisme professionnel, intégrité) ;
- Des déterminants organisationnels (gouvernance et culture qualité du cabinet, supervision, revue indépendante, ressources, charge de travail) ;
- Des déterminants méthodologiques (qualité de la planification, évaluation des risques, qualité de la documentation, usage d'outils data-driven et d'analyses avancées) ;
- Des déterminants contextuels (réglementations, inspections, structures de marché, rôle des comités d'audit).

Enfin, le débat—hérité de DeAngelo—sur la priorisation entre compétence et indépendance a été revisitée. Plusieurs auteurs soutiennent qu'il ne s'agit pas d'un arbitrage séquentiel, mais d'une interaction : une indépendance « formelle » sans jugement compétent, ou une compétence « brillante » sans liberté de signalement, ne produisent pas de qualité d'audit soutenable (Francis, 2011 ; Knechel et al., 2020).

2.2 Concepts d'évaluation DE LA QUALITE D'AUDIT

• *Compétence et professionnalisme de l'auditeur*

La compétence demeure le premier vecteur de qualité perçue : maîtrise technique des référentiels, expérience, spécialisation sectorielle et formation continue (Flint, 1988 ; Sirois & Simunic, 2021). Néanmoins, l'audit est un travail d'équipe : la performance dépend de la composition des équipes, de l'organisation interne du cabinet et des dispositifs de supervision (Fama & Jensen, 1983). Le professionnalisme recouvre la communication claire, l'écoute, la diplomatie et l'assertivité (Nelson, 2020).

Le rôle de la réputation et de la taille du cabinet—souvent appréhendé via l'appartenance aux Big Four—est fréquemment utilisé comme proxy de qualité (Palmrose, 1988 ; Moizer, 1997). De nombreuses études documentent un lien positif entre taille/réputation et qualité (p. ex. Becker, DeFond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998), même si la causalité n'est pas toujours univoque (Knechel et al., 2020). Les honoraires constituent un autre facteur débattu : des honoraires anormalement bas peuvent induire des arbitrages défavorables au temps passé et à la profondeur des tests (Malone & Roberts, 1996), mais la qualité ne dépend pas uniquement du volume d'heures ; elle reflète aussi les moyens techniques et l'expertise mobilisée (David et al., 2006).

L'expérience client améliore la compréhension des systèmes d'information et des risques spécifiques, ce qui peut accroître la qualité de détection ; inversement, l'affectation sur une longue période de la même équipe d'audit chez un client peut, avec le temps, atténuer le

scepticisme et favoriser la complaisance (Deis & Giroux, 1992). De même, l'expérience sectorielle renforce la pertinence des tests et la robustesse des jugements (Wooten, 2003).

- **Indépendance de l'auditeur**

L'indépendance constitue un pilier fondamental de la qualité de l'audit, dans la mesure où elle assure que les travaux réalisés et les conclusions émises par l'auditeur ne soient pas entachés de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires liées à des connivences avec l'une des parties prenantes de l'entreprise. Selon Mautz et Sharaf (1961), cette indépendance se décline en trois dimensions :

- **L'indépendance dans la programmation des travaux**, qui implique que l'auditeur définisse de manière autonome le programme d'audit à mettre en œuvre.
- **L'indépendance d'investigation**, laquelle suppose une liberté totale dans la collecte et l'évaluation des informations jugées pertinentes, à l'abri de toute influence ou manipulation extérieure.
- **L'indépendance dans le reporting**, qui renvoie à la faculté de communiquer librement les résultats des travaux et l'opinion de l'auditeur.

Par ailleurs, l'indépendance de l'auditeur est généralement appréhendée à travers la notion d'incompatibilité, notamment lorsque la mission d'audit légal est cumulée avec des missions de conseil (Francis, 2006 ; Robinson, 2008). Elle est aussi étudiée sous l'angle des honoraires perçus, qu'ils concernent l'audit ou d'autres prestations fournies à l'entreprise (Wines, 1994). Une perspective davantage comportementaliste s'attache, quant à elle, aux relations entre l'auditeur, le management et/ou les actionnaires. Cette approche met en évidence les risques de pressions exercées sur l'auditeur ainsi que la confusion possible quant à l'identité de son véritable client. Comme le souligne Prat Dit Hauret (2000, p.126), l'une des préoccupations récurrentes du public demeure la suivante : « comment l'auditeur peut-il rester indépendant alors qu'il est rémunéré par l'entreprise qu'il doit auditer ? ».

Sur le plan empirique, plusieurs études confirment le risque réel pour un auditeur de perdre son mandat lorsqu'il s'oppose aux pressions exercées par son client. Ainsi, Chow et Rice (1982), à partir d'un échantillon de 9.460 entreprises américaines (1973-1974), montrent que les changements d'auditeurs sont significativement plus fréquents après la publication de rapports assortis de réserves ou refusant la certification.

- **Processus et méthodologie de l'audit**

Les premières études orientées vers le processus ont cherché à mieux comprendre l'environnement des décisions subjectives d'audit. Dans cette optique, Gibbins et Walf (1982) ont analysé le manuel d'audit d'une firme nationale, les normes et textes d'audit, tout en menant des entretiens avec des auditeurs. Leur objectif était d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer l'environnement d'audit ainsi que ceux permettant de prédire d'éventuels problèmes. Leur recherche a abouti à une série de facteurs généraux ayant un impact sur les différentes étapes du processus d'audit.

Dans la même lignée, Mock et Samet (1982) ont étudié les étapes du processus d'audit en se concentrant sur les facteurs déterminant la qualité et sur les mesures qui leur sont associées. À partir des normes d'audit (SAS) et des standards de contrôle qualité des firmes, ils ont élaboré une liste de 110 facteurs. Celle-ci a été affinée par un groupe restreint d'auditeurs, puis validée grâce à un questionnaire adressé à 34 praticiens. L'étude a permis de retenir 32 indicateurs de qualité d'audit. Sutton (1993), en mobilisant deux groupes d'auditeurs issus de cabinets internationaux, a ensuite tenté de développer et valider un ensemble de facteurs clés et de mesures permettant d'évaluer la qualité du processus d'audit. Ses résultats mettent en évidence, au fil des quatre étapes du processus, 19 facteurs associés à 63 mesures : trois facteurs liés à la phase d'engagement de la mission, sept à la phase d'audit intérimaire, onze à la phase d'audit

final et quatre à la phase de clôture.

- **Résultats et impacts de l'audit**

La qualité se mesure aussi à ses impacts : pertinence de l'opinion, détection des anomalies, robustesse des recommandations, amélioration des processus et de la gouvernance (Christensen et al., 2022). La revue indépendante (second partner review, peer-review) renforce l'indépendance du jugement et la profondeur des travaux (Matsumura & Tucker, 1995 ; Krishnan & Schauer, 2000). À l'échelle cabinet, les systèmes de supervision et de contrôle qualité réduisent la probabilité de comportements dysfonctionnels (Malone & Roberts, 1996) et soutiennent la cohérence des missions.

- **Facteurs contextuels : réglementation et environnement**

La réglementation constitue un levier structurant, mais débattu. Une vision « marché » souligne que les coûts de non-qualité (litiges, réputation) incitent déjà les cabinets à fournir des audits de haute qualité sans régulation excessive ; une autre insiste sur le rôle de la régulation comme barrière à l'entrée qui protège l'indépendance perçue et standardise les pratiques (Arruñada, 2000). Les travaux examinent l'effet de la responsabilité de l'auditeur (Chan & Pae, 1998 ; Latham & Linville, 1998), des sanctions (Palmrose, 1997), des honoraires (Francis &—à compléter—, 2006 ; Higgs & Skantz, 2006), et du rôle des organismes de supervision (p. ex. H3C en France ; Hazgui et al., 2010). D'autres dimensions incluent le co-commissariat (Piot, 2003 ; Bennechib, 2004 ; Marmousez, 2008), la concentration et la spécialisation sectorielle (Piot, 2005), ainsi que la durée de mandat (Wilson et al., 1988 ; DeFond, 1992).

Plus récemment, l'ISQM 1 et la révision d'ISA 220 déplacent l'accent de la « qualité contrôlée a posteriori » vers une gestion proactive de la qualité au niveau des cabinets (IAASB, 2020), ce qui répond à la double exigence de conformité et de valeur ajoutée perçue par les utilisateurs.

3. Méthodologie de recherche

Cette recherche adopte une approche qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs. Le guide d'entretien a été structuré autour de cinq axes : compétence et professionnalisme, indépendance, processus et méthodologie, résultats et impacts, facteurs contextuels liés à la réglementation et à l'environnement. En moyenne, les entretiens ont duré de trente minutes à une heure, ce qui semble assez courant dans les recherches en sciences de gestion, bien qu'il n'existe pas de règle stricte en la matière. La structure de la recherche est présentée dans le tableau 1.

3.1 Choix de l'échantillon

Un échantillon préliminaire de quinze entreprises marocaines a d'abord été identifié sur la base de critères liés à leur exposition à l'audit externe et à la diversité de leurs secteurs d'activité (industrie, hôtellerie, services et commerce). Ces entreprises ont été contactées par téléphone et par courrier électronique afin de confirmer leur disponibilité à participer à l'étude et de vérifier certaines informations relatives à leurs pratiques en matière d'audit externe et de contrôle interne.

À l'issue de cette phase exploratoire, neuf entreprises ont été jugées pertinentes et ont accepté de participer à la recherche. Ce sous-ensemble, présenté dans le Tableau 2, illustre la diversité du tissu économique marocain, combinant grandes entreprises industrielles, sociétés de services et commerce. Les interlocuteurs retenus occupent des fonctions clés dans le processus d'élaboration de l'information financière (directeurs financiers, chefs comptables, contrôleurs financiers, responsables comptables, etc.), ce qui confère une profondeur analytique aux entretiens menés. Le nombre final d'entretiens a été déterminé selon le principe de saturation théorique (Glaser & Strauss, 1967), couramment mobilisé dans les approches qualitatives. Dans

notre cas, la saturation des données a été atteinte à l'issue du sixième entretien, moment où les réponses ont commencé à converger et à répéter des thèmes déjà identifiés. Cette stabilisation des discours confirme la cohérence conceptuelle et la richesse empirique du corpus retenu pour l'analyse thématique.

3.2 Protocole d'entretien

À partir de la revue de la littérature et des travaux antérieurs relatifs à la qualité de l'audit (DeAngelo, 1981 ; Carcello et al., 1992 ; Francis, 2004), un guide d'entretien semi-directif a été élaboré afin de recueillir les perceptions des préparateurs d'états financiers quant aux déterminants de la qualité d'audit. Ce guide d'entretien a été conçu pour encourager un discours libre, nuancé et réflexif de la part des répondants.

Les entretiens ont été structurés autour de questions ouvertes permettant d'explorer cinq axes principaux, directement inspirés du cadre conceptuel de la recherche :

- **Informations générales sur l'entreprise et identification du répondant ;**
- **Compétence et professionnalisme de l'auditeur**
- **Indépendance de l'auditeur**
- **Processus et méthodologie de l'audit**
- **Résultats et impacts des missions d'audit**
- **Facteurs contextuels, relatifs à la réglementation, aux contraintes du marché marocain et à l'environnement institutionnel.**

Afin d'affiner le guide d'entretien, un test pilote a d'abord été réalisé auprès de l'une des entreprises étudiées (entreprise A). Cette phase de pré-test avait pour objectif de valider le protocole de recherche, de clarifier certaines questions et d'uniformiser la formulation du guide avant le lancement définitif de la collecte. La campagne d'entretiens s'est déroulée sur une période de trois mois, entre août et octobre 2025. Les entretiens ont été conduits principalement en présentiel, sur les sites des entreprises participantes, afin de favoriser un échange plus direct et contextuel avec les répondants. Dans quelques cas, notamment lorsque les contraintes professionnelles ne permettaient pas une rencontre physique, les entretiens ont été réalisés à distance par visioconférence.

Pour garantir la confidentialité des propos recueillis et encourager la franchise des participants, l'anonymat des entreprises et des répondants a été strictement préservé. Ainsi, chaque entreprise a été désignée par une lettre allant de A à F, correspondant aux six entreprises constituant l'échantillon final de l'étude.

Tableau 1 : La structure de recherche

Objectifs	Questions	Instrument de collecte de l'information	Analyse de l'information
Informations générales sur l'entreprise	Nom de l'entreprise, nombre d'employés, secteur d'activité, taille et chiffre d'affaires	Site web, entretien, rapport annuel de l'entreprise si disponible.	Comparaison des données de chaque entreprise
Identification des répondants	Nom, e-mail, fonction, formation, expérience	Entretien	Évaluation de la pertinence et de l'expérience de chaque répondant.
Compétence et professionnalisme de l'auditeur	Selon vous, quels sont les critères les plus révélateurs de la compétence d'un auditeur ? L'appartenance à un cabinet Big 4 constitue-t-elle un gage de qualité, ou est-ce plutôt un effet de réputation ? Pourquoi ? Pensez-vous que l'expérience sectorielle de	Interview	Identification des perceptions, motifs et facteurs influençant la qualité perçue de l'audit.

	l'auditeur influe sur la qualité de l'audit ? De quelle manière ? Le comportement éthique ou la posture professionnelle (écoute, diplomatie, assertivité) ont-ils un impact sur la perception de qualité de l'audit ? Avez-vous déjà observé une situation où un auditeur techniquement compétent a néanmoins été perçu comme peu professionnel ? Selon vous, quels sont les principaux freins à la réalisation d'un audit de qualité ? (délai, budget, résistance du client...) Une communication claire et adaptée de la part de l'auditeur contribue-t-elle à une meilleure qualité perçue ?		
Indépendance de l'auditeur	Comment évaluez-vous l'indépendance d'un auditeur externe ? À partir de quel moment pensez-vous qu'il y a un risque d'indépendance biaisée (par ex. durée de la relation, montant des honoraires, familiarité...) ? Comment l'auditeur peut-il s'adapter à son interlocuteur sans compromettre son objectivité ?	Interview	Analyse des perceptions et facteurs influençant l'indépendance perçue de l'auditeur externe.

Source : Elaboré par les auteurs

Tableau 2 : Les caractéristiques des entreprises de l'échantillon

Entreprise	Date de création	Ville	Taille	Activité de l'entreprise	Fonction de l'interlocuteur
A	1920	Casablanca	Grande	Extraction et la transformation des phosphates	Contrôleur financier
B	2008	Marrakech	Grande	Chaînes hôtelières et gestion d'établissements touristiques	Chef comptable
C	2010	Rabat	Moyenne	Prestations de services financiers et comptables	Responsable comptable
D	2005	Tanger	Grande	Fournisseur d'équipements industriels et pièces automobiles	Directeur administratif et financier
E	2013	Fès	Moyenne	Commerce de gros et distribution d'équipements électroniques	Responsable comptable
F	2016	Kenitra	Grande	Production de matériaux électriques et mécaniques pour l'industrie	Chef comptable

Source : Elaboré par les auteurs

3.3. Analyse des données

Les comptes rendus et les transcriptions des entretiens ont été soumis aux répondants pour vérification, afin d'assurer la validité de l'étude. Les interlocuteurs ont ainsi eu la possibilité d'ajuster ou d'approuver leurs réponses. L'utilisation de différentes sources d'informations (sites web des entreprises, entretiens et articles de presse) ainsi que la validation des résultats par les répondants ont permis de renforcer la fiabilité des données recueillies. Par conséquent, la validité de la recherche s'est trouvée améliorée grâce à la triangulation des sources d'information. Les principales caractéristiques des entreprises enquêtées sont présentées dans le tableau 2. La taille des entreprises a été déterminée selon la définition de la Commission européenne (2005) relative aux PME. Ainsi, l'échantillon étudié se compose de quatre grandes entreprises et de deux entreprises de taille moyenne, exerçant dans des secteurs variés tels que l'extraction et la transformation des phosphates, l'hôtellerie, les services financiers et comptables, la distribution d'équipements industriels ou encore la production de matériaux électriques et mécaniques.

4. Résultats

L'analyse des entretiens réalisés auprès des six responsables financiers et comptables (entreprises A à F) a permis d'identifier plusieurs dimensions essentielles de la qualité d'audit dans le contexte marocain. Les résultats présentés ci-après reprennent les principaux enseignements, structurés autour des cinq axes du guide d'entretien.

4.1 Compétence et professionnalisme de l'auditeur

Les six entreprises interrogées s'accordent sur le fait que la compétence de l'auditeur dépasse la seule maîtrise technique. Pour l'entreprise A, elle réside dans la « capacité à comprendre rapidement les spécificités opérationnelles et à poser les bonnes questions ». Les entreprises B et D soulignent que l'expertise sectorielle constitue un facteur déterminant de pertinence, notamment dans les domaines complexes comme l'hôtellerie ou l'industrie. L'appartenance à un grand cabinet offre un cadre méthodologique rassurant, mais la proximité et la disponibilité des équipes locales sont jugées tout aussi importantes. Plusieurs répondants (A, B, F) estiment que les auditeurs indépendants se montrent parfois plus rigoureux et flexibles que les grands réseaux. Enfin, les qualités humaines — écoute, pédagogie, diplomatie — apparaissent comme un levier majeur de qualité perçue. L'entreprise C rappelle qu'« un auditeur fermé bloque la communication, et donc la qualité ». Les principaux freins évoqués concernent la rotation des équipes et le manque de temps alloué aux missions.

- *Indépendance de l'auditeur*

L'indépendance est unanimement considérée comme la pierre angulaire de la crédibilité de l'audit. Les entreprises A, B et D estiment qu'elle se mesure à la constance du jugement, même sous pression. L'entreprise A évoque ainsi la valeur d'un auditeur qui « ose exprimer un désaccord malgré la pression ».

Les risques d'atteinte à l'indépendance sont principalement liés à la familiarité excessive dans les relations de long terme (C, D) et à la dépendance économique vis-à-vis de certains clients importants (B, E).

La majorité des répondants insistent toutefois sur la possibilité de concilier adaptation et objectivité. Selon F, l'auditeur doit « être bienveillant dans les échanges, mais intransigeant sur les principes ». Cette posture équilibrée, fondée sur la transparence et la justification systématique des décisions, constitue selon eux la meilleure garantie d'indépendance.*

- *Processus et méthodologie de l'audit*

Les résultats montrent un consensus fort autour du rôle central de la planification et de la rigueur méthodologique. Les entreprises A, C et D considèrent qu'un audit de qualité se distingue par la pertinence des tests et la cohérence entre observations et conclusions. Pour A, « un audit mal préparé, c'est du temps perdu pour tout le monde ».

Les normes professionnelles (ISA, NEP) sont jugées nécessaires, mais insuffisantes à elles seules pour garantir la qualité : elles doivent être accompagnées d'un esprit critique et d'une compréhension du modèle d'affaires.

La plupart des entreprises (B, F, D) reconnaissent la valeur ajoutée des outils technologiques et de l'analyse de données, perçus comme un levier d'efficacité, à condition qu'ils demeurent au service du jugement professionnel. Comme l'affirme F, « la technologie ne remplace pas le discernement humain ».

- *Résultats et impacts de l'audit*

Les retombées positives de l'audit sont observées dans toutes les entreprises étudiées, bien que leur intensité varie selon la taille et la maturité du contrôle interne. Les entreprises A, D et F

associent un audit de qualité à sa capacité à générer des améliorations concrètes : mise en place de procédures de validation, automatisation de la revue des transactions ou renforcement de la traçabilité budgétaire.

Dans le secteur hôtelier (B), l'audit a contribué à un meilleur suivi des réservations et à la fiabilité du reporting. Les PME (E, C) insistent sur l'apport pédagogique de l'audit, qui favorise la rigueur et la discipline dans la gestion quotidienne.

Globalement, les répondants considèrent que la valeur d'un audit ne réside pas uniquement dans la détection d'anomalies, mais dans sa capacité à transformer durablement les pratiques organisationnelles.

- **Facteurs contextuels et environnement réglementaire**

Les entreprises reconnaissent les progrès du cadre réglementaire marocain, notamment à travers l'ordre des experts-comptables, les textes législatifs, le Code de commerce, les lois relatives aux sociétés. Néanmoins, la mise en œuvre effective de ces dispositifs reste inégale. Les grandes entreprises (A, D, F) bénéficient d'un suivi plus régulier, tandis que les PME (C, E) évoquent une supervision encore limitée. Plusieurs répondants appellent à une approche plus préventive fondée sur la formation et l'accompagnement, plutôt que sur la sanction. Ainsi, l'environnement institutionnel marocain est perçu comme solide sur le plan normatif, mais encore perfectible dans sa diffusion et son application effective.

4.2. Discussion

Les entretiens révèlent une convergence nette entre les entreprises quant aux déterminants de la qualité d'audit. Celle-ci repose sur trois piliers : la compétence relationnelle et technique de l'auditeur, la rigueur du processus et la capacité d'accompagnement du changement. Les résultats confirment que compétence et indépendance sont indissociables dans la perception de la qualité. Ils révèlent également un glissement des attentes : au-delà du respect des normes, les utilisateurs valorisent la capacité des auditeurs à créer de la valeur ajoutée.

L'environnement réglementaire, bien qu'en amélioration, n'assure pas encore une homogénéité de pratiques. Ces constats appellent à un renforcement de la supervision, de la formation et du suivi qualitatif des missions d'audit au Maroc.

5. Conclusion et limites

Cette étude met en lumière les principaux déterminants de la qualité d'audit perçue par les préparateurs d'états financiers. Elle souligne la nécessité d'une approche intégrée combinant expertise technique, intégrité professionnelle, rigueur méthodologique et orientation vers la création de valeur.

Même s'il y a un consensus de la part des auteurs que la compétence et l'indépendance sont les deux principaux déterminants de la qualité d'audit, il existe des différences quant aux poids relatifs attribués à ces deux composantes. En effet, certains chercheurs considèrent que l'indépendance passe avant la compétence (Moiser, 1997 ; Lee et Stone, 1995). Dans ce sens, Prat dit Hauret (2003) avance que la compétence est nécessaire pour pouvoir exprimer un jugement sur les comptes et résister à des pressions non fondées. Inversement d'autres chercheurs constatent que l'indépendance (définie comme un manque de préjugé) précède la compétence puisqu'elle constitue l'essence même de l'activité de l'audit (Schandl, 1978 Boritz, 1992, Richard, 2000). Bien que s'analysant de manière distincte, celles-ci sont étroitement liées et toute problématique portant sur la qualité d'audit doit réfléchir conjointement à ces deux dimensions et à leurs liens.

Cette étude présente néanmoins plusieurs limites. Le nombre restreint d'entreprises et l'approche qualitative ne permettent pas de généraliser les résultats à l'ensemble du tissu économique marocain. Les perceptions des préparateurs peuvent également être influencées par

leurs expériences individuelles avec les cabinets d'audit. Enfin, l'étude se concentre exclusivement sur l'audit externe : une perspective intégrant les comités d'audit ou les auditeurs internes pourrait enrichir l'analyse. Des recherches futures pourraient mobiliser une méthodologie mixte (quantitative/qualitative) pour tester empiriquement les dimensions mises en évidence et comparer la perception des différents acteurs du reporting financier.

Références

- (1). Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2020). Analytical procedures in external auditing: A review and analysis. *Journal of Accounting Literature*, 45, 1–23.
- (2). Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2022). The audit profession's role in the financial reporting ecosystem. *Accounting Horizons*, 36(3), 23–45.
- (3). DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- (4). IAASB. (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements (and ISA 220 (Revised))*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- (5). Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2020). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 1–53.
- (6). Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.
- (7). Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2015). Auditor independence and the provision of non-audit services: Perceptions by German investors. *Accounting and Business Research*, 45(5), 1–25.
- (8). Sirois, L.-P., & Simunic, D. A. (2021). Auditor size and audit quality revisited. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 540–574.
- (9). Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2020). Analytical procedures in external auditing: A review and analysis. *Journal of Accounting Literature*, 45, 1–23.
- (10). Arruñada, B. (2000). Audit quality: Attributes, private safeguards and the role of regulation. *The European Accounting Review*, 9(2), 205–224.
- (11). Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1–24.
- (12). Benneçib, A. (2004). *Le co-commissariat aux comptes : enjeux et effets sur la qualité*. (Rapport/Article professionnel).
- (13). Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 1–15.
- (14). Chan, D. K., & Pae, J. (1998). The effect of firm litigation risk on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17(1), 1–15.
- (15). Chemingui, A., & Pigé, B. (2004). Sélection adverse et qualité de l'audit : une analyse contractuelle. *Revue Française de Comptabilité*, (376), 29–34.
- (16). Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2022). The audit profession's role in the financial reporting ecosystem. *Accounting Horizons*, 36(3), 23–45.
- (17). David, T., (et al.). (2006). Qualité d'audit et moyens techniques : une approche empirique. *Revue Comptable et Financière*, (à compléter).
- (18). DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.

- (19). Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- (20). Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 301–325.
- (21). Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing*. Macmillan.
- (22). Gibbins, M., & Wolf, F. (1982). Auditors' judgments and audit quality: The role of decision processes. *Contemporary Accounting Research*, (à compléter).
- (23). Higgs, J. L., & Skantz, T. R. (2006). Audit and non-audit fees and the market's reaction to earnings announcements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 1–26.
- (24). IAASB. (2014). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*.
- (25). IAASB. (2020). *ISQM 1 & ISA 220 (Revised): Quality Management for Firms and Engagement Quality*.
- (26). Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2020). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 1–53.
- (27). Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 9–26.
- (28). Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 49–64.
- (29). Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.
- (30). Matsumura, E. M., & Tucker, R. R. (1995). Second partner review: An experimental assessment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 14(1), 57–76.
- (31). Moizer, P. (1997). Auditor reputation: The international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1(1), 61–74.
- (32). Nelson, M. W. (2020). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 34(3), 27–48.
- (33). Palmrose, Z.-V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
- (34). Piot, C. (2003). Co-commissariat et qualité de l'audit. *Finance Contrôle Stratégie*, 6(3), 29–52.
- (35). Piot, C. (2005). Concentration, spécialisation sectorielle et qualité de l'audit. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 8(3), 5–34.
- (36). Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2015). Auditor independence and the provision of non-audit services: Perceptions by German investors. *Accounting and Business Research*, 45(5), 1–25.
- (37). Robinson, D. (2008). Auditor independence and non-audit services: A re-examination. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(4), 275–293.
- (38). Sutton, S. G. (1993). Toward an understanding of the factors affecting audit quality. *Decision Sciences*, 24(1), 88–105.
- (39). Wines, G. (1994). Auditor independence and non-audit services: An Australian perspective. *Accounting Research Journal*, 7(1), 44–56.
- (40). Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48–51.