

## Le comportement professionnel du commissaire aux comptes et qualité d'audit légal : quels déterminants ?

## The professional conduct of statutory auditors and the quality of statutory audit: what determinants?

**Mostapha EL RHAZOUANI, (Docteur en sciences de gestion)**

*Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès  
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

**Asmae HOUMID BENNANI, (Enseignante-chercheuse)**

*Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès  
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

**Faissal ALLOUCH, (Enseignant-chercheur)**

*Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès  
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

**Mohammed NEJJARI, (Enseignant-chercheur)**

*Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Meknès  
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Adresse de correspondance :</b>  | Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales, B.P. A42,<br>DHAR EL MAHRAZ, Fès, Maroc<br>+212 663 21 52 58<br>fsjes@usmba.ac.ma                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Déclaration de divulgation :</b> | Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui<br>pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière<br>responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence<br>artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet<br>article.                                                                                          |
| <b>Conflit d'intérêts :</b>         | Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Citer cet article</b>            | EL RHAZOUANI, M., HOUMID BENNANI, A., ALLOUCH, F., &<br>NEJJARI, M. (2026). Le comportement professionnel du commissaire aux<br>comptes et qualité d'audit légal : quels déterminants ?. <i>International<br/>Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> ,<br>7(4), 524–538. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.19520574">https://doi.org/10.5281/zenodo.19520574</a> |
| <b>Licence</b>                      | <b>Cet article est publié en open Access sous licence<br/>CC BY-NC-ND</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

Received: 16/02/2026

Accepted: 10/04/2026

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

ISSN: 2658-8455

Volume 7, Issue 04 (2026)

## **Le comportement professionnel du commissaire aux comptes et qualité d'audit légal : quels déterminants ?**

### **Résumé**

Dans un environnement économique marqué par l'incertitude, la complexité réglementaire et des exigences accrues en matière de transparence financière, le commissaire aux comptes occupe une place centrale dans le renforcement de la gouvernance des entreprises. En garantissant la fiabilité de l'information financière, il contribue à renforcer la confiance des parties prenantes. Cette étude analyse l'impact du comportement professionnel du commissaire aux comptes sur la qualité de l'audit légal au sein des entreprises marocaines, en accordant une attention particulière aux perceptions et aux attentes des directeurs financiers, acteurs clés dans la production et la communication de l'information comptable et financière.

Sur le plan méthodologique, cette recherche adopte une approche conceptuelle fondée sur une analyse de la littérature académique et des normes marocaines d'audit, afin de proposer un modèle conceptuel permettant d'identifier et de structurer les principaux déterminants de la qualité de l'audit légal.

Les résultats de l'analyse montrent que l'indépendance du commissaire aux comptes constitue le déterminant central de la qualité de l'audit, dans la mesure où elle garantit l'objectivité du jugement professionnel et la crédibilité de l'information financière. Toutefois, cette indépendance doit être soutenue par une compétence technique élevée, permettant de détecter les anomalies significatives, ainsi que par des compétences relationnelles favorisant une communication efficace avec le directeur financier. L'étude met ainsi en évidence que la qualité de l'audit résulte d'une interaction entre indépendance, compétence technique et qualité de communication. Elle souligne également que la configuration relationnelle optimale entre l'auditeur et le directeur financier repose sur un équilibre entre coopération professionnelle et maintien d'une distance critique, garantissant à la fois un échange d'information efficace et le respect des exigences d'objectivité. Ces résultats contribuent à enrichir la réflexion sur les déterminants de la qualité de l'audit légal dans le contexte marocain et ouvrent la voie à des recherches empiriques futures permettant de tester le modèle conceptuel proposé.

**Mots clés :** Qualité de l'audit, Compétence technique, Compétence relationnelle, Indépendance d'apparence, Indépendance d'esprit, qualité de communication.

**JEL Classification :** M49

**Type du papier :** Recherche Théorique

### **Abstract**

In an economic environment characterized by uncertainty, regulatory complexity, and increasing demands for financial transparency, the statutory auditor occupies a central role in strengthening corporate governance. By ensuring the reliability of financial information, the statutory auditor contributes to reinforcing stakeholders' trust. This study analyzes the impact of the professional behavior of statutory auditors on the quality of statutory audits within Moroccan companies, with particular attention to the perceptions and expectations of chief financial officers, who play a key role in the production and communication of accounting and financial information.

From a methodological perspective, this research adopts a conceptual approach based on an analysis of the academic literature and Moroccan auditing standards, with the aim of developing a conceptual model that identifies and structures the main determinants of statutory audit quality.

The results highlight that auditor independence constitutes the central determinant of audit quality, as it ensures the objectivity of professional judgment and the credibility of financial information. However, this independence must be supported by strong technical competence, enabling auditors to detect material misstatements, as well as by relational competencies that foster effective communication with chief financial officers. The study also shows that audit quality results from the interaction between independence, technical competence, and communication quality. Furthermore, the findings indicate that the optimal relational configuration between the auditor and the chief financial officer is based on a balance between professional cooperation and the maintenance of critical distance, ensuring both effective information exchange and strict compliance with the requirements of objectivity. These findings contribute to a better understanding of the determinants of statutory audit quality in the Moroccan context and open avenues for future empirical research aimed at testing the proposed conceptual model.

**Keywords:** Audit quality, Technical competence; Relational competence; Independence in appearance; Independence of mind; Quality of communication

**Classification JEL:** M49

**Paper type:** Theoretical Research

## 1.Introduction

Dans un environnement économique contemporain marqué par une intensification de la concurrence, des incertitudes financières croissantes et une complexification du cadre réglementaire, la fiabilité de l'information financière constitue un enjeu majeur pour les entreprises et leurs parties prenantes. La qualité de l'audit légal joue, dans ce contexte, un rôle essentiel dans la réduction des asymétries d'information entre dirigeants et investisseurs et dans le renforcement de la crédibilité des états financiers publiés par les entreprises. Selon la définition fondatrice proposée par Linda Elizabeth DeAngelo (1981), la qualité de l'audit peut être appréhendée comme la probabilité conjointe qu'un auditeur détecte une anomalie significative dans les états financiers et qu'il la révèle dans son rapport. Cette définition met en évidence le rôle central de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur dans l'efficacité de la mission d'audit. Dans la même perspective, les travaux de Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman (1986) soulignent l'importance de l'audit dans les mécanismes de gouvernance et dans la limitation des comportements opportunistes des dirigeants.

Sur le plan théorique, de nombreux travaux ont cherché à identifier les principaux déterminants de la qualité de l'audit légal. La littérature souligne notamment l'importance de facteurs tels que l'indépendance de l'auditeur, sa compétence technique, son expérience professionnelle, ainsi que certaines caractéristiques des cabinets d'audit, notamment leur taille et leur réputation (Francis, 2011 ; Knechel et al., 2013). Par ailleurs, des recherches récentes mettent en évidence le rôle du contexte institutionnel et des mécanismes de gouvernance dans la détermination de la qualité de l'audit, en particulier dans les économies émergentes où les cadres réglementaires et les structures de gouvernance peuvent présenter des spécificités importantes (Alfraih, 2017 ; Sakka & Jarboui, 2016).

Malgré l'importance de ces contributions, certaines dimensions demeurent encore insuffisamment explorées dans la littérature. Premièrement, la majorité des travaux empiriques analyse la qualité de l'audit à partir de données financières ou de caractéristiques institutionnelles, en accordant relativement peu d'attention à la perception des acteurs internes de l'entreprise, et notamment à celle des directeurs financiers. Pourtant, ces derniers occupent une position centrale dans le processus de production et de communication de l'information financière et entretiennent une interaction directe et continue avec les commissaires aux comptes. Leur point de vue constitue ainsi un angle d'analyse pertinent pour appréhender le comportement professionnel de l'auditeur et son influence sur la qualité de l'audit.

Deuxièmement, si la littérature reconnaît l'importance de facteurs tels que l'indépendance et la compétence technique, ces dimensions sont le plus souvent étudiées de manière isolée. Peu de travaux proposent une analyse intégrée articulant compétence technique, compétence relationnelle et qualité de communication dans un même cadre explicatif du comportement professionnel du commissaire aux comptes et de son influence sur la qualité de l'audit légal.

Troisièmement, les recherches consacrées à la qualité de l'audit restent largement dominées par des études réalisées dans des contextes institutionnels occidentaux, tandis que les économies émergentes, et en particulier les pays d'Afrique du Nord, demeurent relativement sous-représentées dans la littérature académique. Pourtant, plusieurs études montrent que l'environnement institutionnel et les mécanismes de gouvernance influencent significativement les pratiques d'audit et la perception de la qualité de l'audit dans ces contextes (Sakka & Jarboui, 2016 ; Alfraih, 2017).

C'est dans ce contexte que s'inscrit la présente recherche. Elle vise à analyser dans quelle mesure le comportement professionnel du commissaire aux comptes contribue à l'amélioration de la qualité de l'audit légal au Maroc, en adoptant le point de vue des directeurs financiers.

La problématique centrale de cette recherche peut ainsi être formulée comme suit : Dans quelle mesure le comportement professionnel du commissaire aux comptes influence-t-il la qualité de l'audit légal du point de vue des directeurs financiers marocains ?

Afin de répondre à cette problématique, cette étude poursuit plusieurs objectifs. Elle vise, d'une part, à identifier les principaux déterminants de la qualité de l'audit légal à partir de la littérature académique et des normes marocaines d'audit. Elle cherche, d'autre part, à analyser l'influence de plusieurs dimensions du comportement professionnel du commissaire aux comptes, notamment l'indépendance, la compétence technique et les compétences relationnelles, sur l'amélioration de la qualité de l'audit légal.

Plus précisément, cette recherche s'articule autour des questions suivantes : (1) comment définir et appréhender la notion de qualité de l'audit légal dans le contexte marocain ?

(2) quels sont les enjeux liés à l'indépendance et à la compétence dans l'exercice de la mission du commissaire aux comptes ?

(3) dans quelle mesure les compétences techniques et relationnelles influencent-elles la qualité de l'audit légal ?

Afin d'apporter des éléments de réponse à ces interrogations, cet article est structuré comme suit : La première partie présente une revue de la littérature consacrée à la qualité de l'audit légal et à ses déterminants. La deuxième partie propose un modèle conceptuel analysant le rôle du comportement professionnel du commissaire aux comptes. La troisième partie est consacrée à une discussion théorique des apports du modèle proposé et de son positionnement par rapport à la littérature existante. Enfin, une conclusion synthétise les principaux enseignements de l'étude.

## **2. Revue de littérature : Qualité de l'audit légal et comportement professionnel du commissaire aux comptes**

La qualité de l'audit légal constitue un enjeu central pour la crédibilité de l'information financière et le bon fonctionnement des marchés. Dans un contexte marqué par la complexité croissante des normes comptables et des exigences accrues de transparence, l'audit externe s'impose comme un mécanisme essentiel de gouvernance, permettant de réduire l'asymétrie d'information et de renforcer la confiance des parties prenantes, notamment dans les économies émergentes (El Guindy & Basuony, 2020 ; Olowookere et al., 2022).

Dans le contexte marocain, cette problématique revêt une importance particulière en raison des spécificités institutionnelles et économiques. Le système d'audit légal est encadré par les normes établies par l'Ordre des Experts-Comptables du Maroc, largement inspirées des standards internationaux tout en étant adaptées aux réalités locales. Ce cadre vise à garantir la fiabilité de l'information financière et à consolider les mécanismes de gouvernance des entreprises.

Par ailleurs, le tissu économique marocain est dominé par les PME, caractérisées par une concentration du pouvoir décisionnel et une forte proximité entre dirigeants et fonctions financières. Cette configuration influence la relation auditeur-audit, en intensifiant les interactions directes et en accentuant les pressions potentielles exercées sur le commissaire aux comptes. Dans ce contexte, la qualité de l'audit dépend non seulement des compétences techniques de l'auditeur, mais également de sa capacité à gérer des relations professionnelles complexes (Benmoussa, 2022 ; Issam & Youssef, 2019 ; Said et al., 2023).

Le comportement professionnel du commissaire aux comptes est ainsi encadré par des normes précises, notamment en matière de compétence et d'indépendance. La compétence, définie par la norme n°110, renvoie à la maîtrise des connaissances techniques, à l'expérience et aux qualités personnelles nécessaires à l'exercice de la mission, et implique une formation continue.

L'indépendance, encadrée par la norme n°111, suppose une objectivité tant dans l'esprit que dans l'apparence, condition essentielle de la crédibilité de l'opinion d'audit. Ces deux dimensions confirment l'importance accordée par la littérature aux fondements du comportement professionnel de l'auditeur.

Cependant, l'évaluation de la qualité de l'audit demeure complexe, en raison notamment du caractère confidentiel des travaux d'audit et de la standardisation des rapports. En conséquence, les recherches s'appuient sur des indicateurs indirects fondés sur les caractéristiques observables du comportement de l'auditeur et de ses interactions avec l'entreprise auditée.

Dans cette perspective, la définition la plus influente demeure celle de Linda Elizabeth DeAngelo (1981), selon laquelle la qualité de l'audit correspond à la probabilité qu'un auditeur détecte une anomalie significative et la révèle. Cette approche met en évidence deux dimensions clés : la détection, liée à la compétence, et la révélation, liée à l'indépendance. Elle s'inscrit dans le prolongement de la théorie positive de la comptabilité développée par Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman (1986), qui analyse l'audit comme un mécanisme de réduction des conflits d'agence.

Toutefois, cette conception a fait l'objet de critiques, notamment pour son caractère essentiellement économique, centré sur les incitations et la réputation de l'auditeur (DeFond & Zhang, 2014 ; Knechel & Sharma, 2020). Elle tend ainsi à négliger les dimensions organisationnelles et comportementales qui structurent concrètement la mission d'audit.

En réponse, des travaux plus récents ont enrichi cette approche en intégrant le rôle du contexte institutionnel et des interactions professionnelles, en particulier dans les économies émergentes (El Guindy & Basuony, 2020 ; Said et al., 2023). Ces recherches mettent également en évidence l'importance des dimensions comportementales, notamment dans les relations entre auditeurs et responsables financiers (Glover et al., 2019 ; Krishnan & Wang, 2021).

Ainsi, l'audit légal apparaît non seulement comme un processus technique, mais aussi comme un processus relationnel impliquant des échanges, des négociations et des interprétations d'informations. Dans cette optique, la qualité de l'audit dépend de plusieurs dimensions du comportement professionnel de l'auditeur, notamment sa compétence, son indépendance et la qualité de ses interactions avec les dirigeants de l'entreprise.

La présente recherche s'inscrit dans cette perspective en se focalisant sur la relation entre le commissaire aux comptes et le directeur financier, acteur central dans la production de l'information financière. Cette relation constitue un espace privilégié d'observation des dimensions comportementales de l'audit, notamment en matière de compétence, d'indépendance et de communication.

En ce sens, cette étude vise à dépasser les approches traditionnelles centrées sur une logique économique, en proposant une lecture intégrée de la qualité de l'audit qui intègre les dimensions comportementales et relationnelles. Elle contribue ainsi à la littérature en articulant les apports des travaux fondateurs avec des approches plus récentes, tout en les replaçant dans le contexte spécifique marocain.

Les sous sections suivantes examinent plus particulièrement les deux dimensions fondamentales de la compétence et de l'indépendance, tout en reconnaissant que la qualité de la communication constitue également un élément essentiel du comportement professionnel de l'auditeur, tant sur le plan normatif que théorique.

## **2.1 Le cadre normatif du comportement professionnel au Maroc**

Dans le contexte marocain, la qualité de l'audit légal s'inscrit dans un cadre normatif structuré qui encadre le comportement professionnel du commissaire aux comptes. Ce cadre est défini par le manuel des normes d'audit légal et contractuel, élaboré sous l'égide de l'Ordre des Experts-Comptables du Maroc, et vise à garantir la fiabilité de l'opinion d'audit ainsi que la crédibilité de l'information financière.

Ce dispositif normatif repose sur plusieurs principes fondamentaux, parmi lesquels la compétence, l'indépendance et la qualité de la communication, qui constituent des piliers essentiels de la qualité de l'audit.

La compétence, encadrée par la norme de comportement professionnel n°110, renvoie à la capacité du commissaire aux comptes à mobiliser un ensemble de connaissances théoriques et pratiques, ainsi que des aptitudes professionnelles et comportementales, nécessaires à l'exercice de sa mission. Elle s'acquiert notamment à travers la formation initiale menant au diplôme d'expert-comptable, complétée par un stage professionnel, et se renforce par une formation continue permettant l'actualisation des connaissances. Cette exigence vise à garantir que l'auditeur est en mesure de s'adapter aux évolutions de l'environnement juridique, économique et technique, tout en assurant une supervision adéquate des travaux réalisés par ses collaborateurs.

L'indépendance, régie par la norme n°111, constitue une condition indispensable à l'objectivité de l'audit. Elle implique que le commissaire aux comptes exerce sa mission avec impartialité, intégrité et neutralité, à l'abri de toute influence susceptible d'altérer son jugement. Cette indépendance s'apprécie à la fois au niveau de l'état d'esprit de l'auditeur, à travers sa capacité à formuler une opinion objective, et au niveau de son apparence vis-à-vis des parties prenantes, afin de préserver la confiance dans la certification des états financiers. À cet égard, le cadre normatif insiste sur la nécessité d'éviter toute situation de conflit d'intérêts ou de familiarité excessive avec l'entité auditée, et étend ces exigences aux collaborateurs participant à la mission.

La qualité de la communication, encadrée par les normes n°112, 113 et 114, constitue également un levier déterminant de la qualité de l'audit. Elle recouvre l'ensemble des échanges entre le commissaire aux comptes et les parties prenantes, notamment la direction de l'entreprise auditée. Ces normes exigent une communication régulière, claire et adaptée, permettant de partager l'état d'avancement de la mission, de discuter des points significatifs et de garantir une compréhension commune des enjeux de l'audit. Elles mettent également l'accent sur la transparence des échanges, la capacité d'adaptation du langage aux interlocuteurs, ainsi que le respect des délais et des exigences de confidentialité. La communication joue en outre un rôle essentiel dans les phases d'acceptation et de maintien de la mission, en permettant d'évaluer les risques et de clarifier les attentes des parties concernées.

Ainsi, à travers ces trois dimensions complémentaires, le cadre normatif marocain vise à encadrer de manière rigoureuse le comportement professionnel du commissaire aux comptes. La compétence garantit la qualité technique des travaux réalisés, l'indépendance assure l'objectivité de l'opinion exprimée, tandis que la qualité de la communication favorise l'efficacité des interactions et la bonne conduite de la mission. L'articulation de ces éléments contribue à renforcer la confiance des utilisateurs dans l'information financière et à améliorer la qualité globale de l'audit légal. Dès lors il convient d'aborder ces trois piliers sur le plan théorique ainsi que les hypothèses correspondantes .

## **2.2 La compétence du commissaire aux comptes comme déterminant de la qualité de l'audit**

La compétence constitue l'une des conditions essentielles de la qualité de l'audit. Elle renvoie à la capacité de l'auditeur à identifier et analyser les anomalies potentielles dans les états financiers grâce à sa formation, son expérience professionnelle et la maîtrise des procédures d'audit. Les travaux récents confirment que la compétence de l'auditeur demeure un déterminant central de la qualité de l'audit, en particulier dans les économies émergentes où les environnements institutionnels peuvent accentuer les risques d'anomalies financières (Said et al., 2023 ; Olowookere et al., 2022).

Selon Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman (1986), la compétence correspond à la probabilité

qu'un auditeur découvre une irrégularité ou une anomalie significative dans les comptes d'une entreprise. Cette approche, en lien avec les travaux fondateurs de DeAngelo (1981), met en évidence le rôle fondamental de la capacité de détection dans la qualité de l'audit. Cette dimension repose sur plusieurs facteurs, notamment le niveau de qualification de l'auditeur, son expérience sectorielle et la qualité des méthodes d'audit utilisées. Des recherches plus récentes confirment que ces facteurs influencent significativement la qualité du jugement professionnel de l'auditeur et sa capacité à détecter les anomalies (Glover et al., 2019 ; Krishnan & Wang, 2021).

Dans la pratique professionnelle, la compétence de l'auditeur ne se limite toutefois pas à une dimension purement technique. Plusieurs travaux soulignent également l'importance des compétences relationnelles et de la capacité de dialogue avec les responsables financiers, qui facilitent l'accès à l'information pertinente et améliorent l'efficacité des procédures d'audit. Cette dimension est particulièrement mise en avant dans les recherches récentes, qui considèrent l'audit comme un processus interactif reposant sur des échanges d'information entre acteurs organisationnels (Knechel & Sharma, 2020).

Ainsi, la compétence de l'auditeur peut être appréhendée à travers deux dimensions complémentaires : la compétence technique et la compétence relationnelle.

#### **- La compétence technique**

La compétence technique renvoie à l'ensemble des connaissances professionnelles et des méthodes d'analyse mobilisées par l'auditeur dans la réalisation de sa mission. Elle repose sur la formation académique, l'expérience professionnelle et la maîtrise des normes comptables et d'audit.

Dans une perspective institutionnelle, les travaux de Paul J. DiMaggio et Walter W. Powell (1983) montrent que les organisations tendent à adopter les pratiques considérées comme légitimes ou efficaces dans leur environnement à travers un processus d'isomorphisme mimétique. Dans le domaine de l'audit, ce phénomène peut conduire les cabinets à reproduire les pratiques et innovations méthodologiques développées par d'autres cabinets reconnus. Des recherches récentes confirment que ces mécanismes d'adoption et d'imitation peuvent également influencer la qualité de l'audit, notamment dans les contextes émergents où les standards professionnels sont en cours de structuration (El Guindy & Basuony, 2020).

#### **- La compétence relationnelle**

La compétence relationnelle renvoie à la capacité de l'auditeur à instaurer une relation professionnelle constructive avec les dirigeants et les responsables financiers de l'entreprise auditée. Elle implique notamment la compréhension des spécificités de l'activité de l'entreprise et l'écoute des attentes des responsables financiers.

Cependant, la relation entre le commissaire aux comptes et le directeur financier doit maintenir un équilibre entre coopération professionnelle et distance critique. Une relation professionnelle constructive peut faciliter l'accès à l'information et améliorer l'efficacité de la mission d'audit, mais une proximité excessive pourrait compromettre l'objectivité de l'auditeur et fragiliser son indépendance. Les travaux récents en audit comportemental soulignent d'ailleurs que la qualité des interactions professionnelles influence directement le jugement de l'auditeur et, par conséquent, la qualité de l'audit (Glover et al., 2019).

Ces éléments montrent que la compétence de l'auditeur constitue une condition nécessaire à la qualité de l'audit. Toutefois, la capacité de détecter une anomalie ne garantit pas à elle seule la qualité de l'audit si l'auditeur ne dispose pas également de l'indépendance nécessaire pour révéler cette anomalie.

***H<sub>1</sub> : La qualité de l'audit dépend du niveau de compétence du commissaire aux comptes (DeAngelo, 1981).***

Cette observation conduit à examiner la seconde dimension fondamentale de la qualité de

l'audit : l'indépendance du commissaire aux comptes.

### **2.3 L'indépendance du commissaire aux comptes comme garantie de la qualité de l'audit**

L'indépendance constitue un principe fondamental de la profession d'auditeur. Elle garantit que l'opinion exprimée dans le rapport d'audit repose sur une analyse objective et impartiale des états financiers. Les recherches récentes confirment que l'indépendance de l'auditeur demeure un facteur déterminant de la qualité de l'audit, en particulier dans les économies émergentes où les pressions institutionnelles et organisationnelles peuvent être plus marquées (Said et al., 2023 ; Olowookere et al., 2022).

Dans le contexte marocain, cette exigence d'indépendance revêt une importance particulière en raison des caractéristiques du tissu économique et du cadre institutionnel. L'exercice de la profession est encadré par l'Ordre des Experts-Comptables du Maroc, qui impose des règles strictes visant à préserver l'objectivité et la neutralité du commissaire aux comptes. Ces règles concernent notamment la prévention des conflits d'intérêts, la limitation des situations de dépendance économique vis-à-vis des clients, ainsi que le respect des principes éthiques régissant la profession.

Par ailleurs, la structure du tissu économique marocain, dominée par des petites et moyennes entreprises et souvent caractérisée par une concentration du pouvoir décisionnel, peut accentuer les interactions directes entre l'auditeur et les dirigeants. Dans ce type d'environnement, les pressions informelles ou relationnelles peuvent être plus marquées, ce qui rend la préservation de l'indépendance particulièrement délicate. Les travaux portant sur le contexte marocain et africain soulignent que ces spécificités renforcent l'importance des mécanismes formels et informels permettant de garantir l'indépendance de l'auditeur (Benmoussa, 2022 ; Issam & Youssef, 2019 ; Said et al., 2023).

Selon la définition proposée par Linda Elizabeth DeAngelo (1981), l'indépendance correspond à la probabilité conditionnelle que l'auditeur révèle une anomalie significative une fois celle-ci détectée. Elle constitue ainsi le complément indispensable de la compétence dans la détermination de la qualité de l'audit. Cette conception, bien que fondatrice, a été enrichie par des travaux plus récents qui mettent en évidence le rôle des incitations économiques, des relations client-auditeur et du contexte institutionnel dans la préservation de l'indépendance (DeFond & Zhang, 2014 ; Knechel & Sharma, 2020).

La littérature distingue généralement deux dimensions de l'indépendance : l'indépendance d'esprit et l'indépendance d'apparence.

#### ***-L'indépendance d'esprit***

L'indépendance d'esprit renvoie à la capacité de l'auditeur à conserver une attitude mentale objective et impartiale dans l'exercice de sa mission. Elle concerne le processus de jugement professionnel de l'auditeur et sa capacité à résister aux pressions éventuelles exercées par les dirigeants de l'entreprise auditée. Les recherches contemporaines en audit comportemental soulignent que cette capacité dépend non seulement des caractéristiques individuelles de l'auditeur, mais également du contexte organisationnel dans lequel il évolue, notamment les mécanismes de gouvernance et les systèmes de contrôle interne (Glover et al., 2019 ; Krishnan & Wang, 2021).

Dans le contexte marocain, cette dimension est particulièrement sensible en raison de la proximité relationnelle qui peut exister entre les acteurs économiques. L'auditeur peut être confronté à des pressions implicites liées à la continuité de la relation professionnelle ou à la dépendance économique vis-à-vis de certains clients. Ces situations exigent une vigilance accrue et une forte éthique professionnelle afin de préserver l'objectivité du jugement.

#### ***-L'indépendance d'apparence***

L'indépendance d'apparence correspond à la manière dont l'indépendance de l'auditeur est perçue par les utilisateurs des états financiers, notamment les actionnaires et les investisseurs.

Comme le souligne Peter Wolnizer (1987), la crédibilité de l'audit dépend non seulement de l'indépendance réelle de l'auditeur, mais également de la perception de cette indépendance par les parties prenantes. Cette dimension est aujourd'hui renforcée par les exigences accrues de transparence et de gouvernance, en particulier dans les contextes émergents où la confiance des investisseurs constitue un enjeu majeur (El Guindy & Basuony, 2020).

Dans le cas marocain, cette perception est d'autant plus importante que le marché financier repose en partie sur la confiance accordée aux professionnels de l'audit. Toute remise en cause de l'indépendance, même perçue, peut affecter la crédibilité de l'information financière et, par conséquent, le fonctionnement des mécanismes de financement.

Les scandales financiers survenus au cours des dernières décennies ont renforcé l'attention portée à cette dimension et ont contribué à une remise en question du rôle des auditeurs dans le contrôle des comportements opportunistes des dirigeants. Les recherches récentes montrent que ces événements ont conduit à un renforcement des cadres réglementaires et des mécanismes de surveillance visant à préserver l'indépendance de l'auditeur et à améliorer la qualité de l'audit (DeFond & Zhang, 2014 ; Knechel & Sharma, 2020).

Dans le contexte marocain, ces évolutions se traduisent par un renforcement progressif des exigences réglementaires et par une adaptation des pratiques professionnelles aux standards internationaux, sous l'impulsion notamment de l'Ordre des Experts-Comptables du Maroc. Ces transformations visent à améliorer la transparence, à renforcer la gouvernance des entreprises et à consolider la confiance des investisseurs.

Ces différentes contributions montrent que la qualité de l'audit repose sur une combinaison de facteurs liés au comportement professionnel de l'auditeur, notamment sa compétence, son indépendance et la qualité des interactions professionnelles qu'il entretient avec les responsables financiers de l'entreprise auditée. Les travaux récents confirment que ces dimensions sont interdépendantes et s'inscrivent dans un cadre plus large intégrant des facteurs institutionnels, organisationnels et comportementaux propres aux environnements émergents (Said et al., 2023).

***H<sub>2</sub> : La qualité de l'audit dépend du niveau d'indépendance du commissaire aux comptes (Richard, 2006).***

## **2.4. Qualité de communication :**

La qualité de la communication constitue un déterminant central de l'efficacité de la mission d'audit et de la qualité du jugement professionnel de l'auditeur. La littérature académique met en évidence que les interactions entre l'auditeur et les responsables de l'entité auditée jouent un rôle clé dans la compréhension des risques, la résolution des problèmes identifiés et l'amélioration de la qualité globale de l'audit.

Dans cette perspective, la fréquence des contacts avec l'équipe dirigeante apparaît comme un facteur déterminant. Des échanges réguliers permettent à l'auditeur de suivre l'évolution de la mission, d'identifier les zones de risque et d'assurer une compréhension partagée des enjeux de l'audit. Plusieurs travaux soulignent que la régularité des interactions favorise également le développement d'un climat de confiance, élément essentiel à la coopération entre les parties (Glover et al., 2019).

Le degré de partage de l'état d'avancement de la mission constitue une autre dimension essentielle de la communication. Une information périodique de la direction, à travers des restitutions intermédiaires claires et structurées, permet d'améliorer la coordination entre les acteurs et de faciliter la prise de décision. Cette transparence contribue à réduire les asymétries d'information et à renforcer l'efficacité du processus d'audit.

Par ailleurs, la qualité de la communication dépend fortement de la capacité de l'auditeur à adapter son langage aux différents interlocuteurs. Les recherches en audit comportemental montrent que la clarté des échanges et l'accessibilité des informations techniques influencent

directement la qualité du jugement professionnel et la pertinence des recommandations formulées (Krishnan & Wang, 2021). Une communication inadaptée peut, à l'inverse, générer des incompréhensions et limiter l'efficacité de la mission.

La communication s'inscrit également dans une dimension temporelle, liée au respect des délais et à la fluidité des échanges. La capacité de l'auditeur à maintenir une communication continue tout en respectant les contraintes temporelles constitue un facteur important de performance. Elle participe à la bonne organisation de la mission et à la qualité des livrables produits.

En outre, la communication joue un rôle déterminant dans les phases d'acceptation et de maintien de la mission.

De ce fait on établit l'hypothèse.

***H<sub>3</sub> : La qualité de l'audit dépend de la qualité de communication entre l'auditeur et l'audité (Gonthier-Besacier, Hottegingdre, & Fine-Falcy, 2012).***

### 3. Proposition du modèle conceptuel

Pour examiner les déterminants de la qualité de l'audit légal, cette étude adopte une méthodologie de méta-analyse fondée sur une approche quantitative, analysant les résultats des recherches antérieures. Cette démarche permet de mieux comprendre les liens entre la qualité de l'audit légal et plusieurs variables clés qui influencent cette qualité, selon la perception des directeurs financiers des entreprises marocaines. Les principaux axes abordés comprennent l'indépendance de l'auditeur, sa compétence technique et la qualité de sa communication, essentiels pour établir un audit de confiance, rigoureux et efficace.

Les hypothèses de cette étude s'appuient sur des travaux antérieurs et visent à démontrer comment divers aspects de l'indépendance, de la compétence et de la communication de l'auditeur impactent la qualité perçue de l'audit légal. Elles incluent notamment que :

En examinant ces hypothèses, cette revue de littérature vise à cerner les éléments clés qui influencent la qualité de l'audit légal en fonction de l'indépendance, de la compétence et de la communication de l'auditeur, tel que perçu dans le contexte marocain. La diversité des entreprises marocaines et les défis de recensement soulignent enfin les difficultés inhérentes à l'évaluation de la qualité de l'audit légal.

#### 3.1. Modèle conceptuel

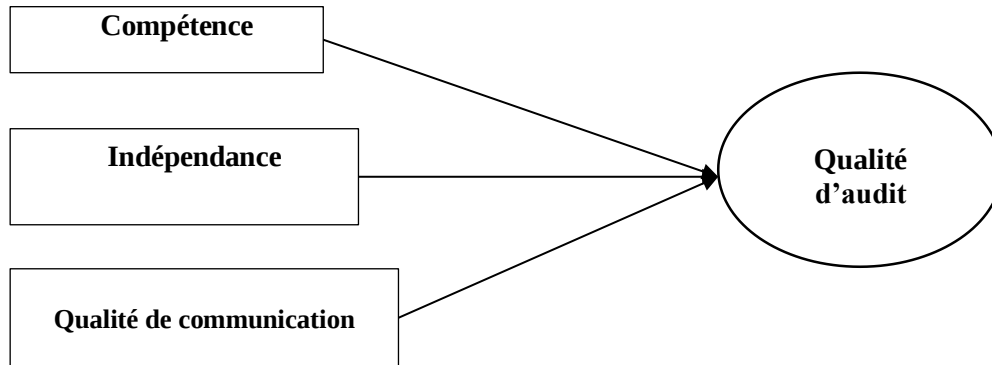
Le modèle conceptuel proposé dans cette recherche vise à analyser les déterminants de la qualité de l'audit légal à travers une approche intégrée du comportement professionnel du commissaire aux comptes. Il s'articule autour de trois variables principales : la **compétence**, l'**indépendance** et la **qualité de la communication**. Chacune de ces dimensions est déclinée en plusieurs sous-composantes, permettant d'appréhender de manière fine les mécanismes par lesquels elles influencent la qualité de l'audit.

Ce modèle met en évidence des relations directes entre ces déterminants et la qualité de l'audit légal, sans introduire de variables de médiation ou de modération. Il repose ainsi sur une lecture structurée et simplifiée des facteurs explicatifs, où chaque dimension contribue de manière complémentaire à l'amélioration de la qualité de l'audit. La compétence et l'indépendance constituent le socle fondamental du comportement professionnel de l'auditeur, tandis que la qualité de la communication joue un rôle transversal en facilitant les interactions entre le commissaire aux comptes et les parties prenantes, notamment les directeurs financiers.

Dans une perspective théorique, ce modèle s'inscrit dans une logique hypothético-déductive, fondée sur l'articulation des apports de la littérature existante en matière de qualité de l'audit. Il vise à proposer un cadre d'analyse cohérent permettant d'expliquer les mécanismes sous-jacents à la qualité de l'audit légal, en intégrant à la fois des dimensions techniques, éthiques et relationnelles.

Ainsi, ce modèle conceptuel constitue une contribution à la littérature en offrant une vision intégrée des déterminants de la qualité de l'audit, particulièrement adaptée au contexte des économies émergentes et, plus spécifiquement, au cadre marocain. Il fournit également une base structurée pour de futures recherches empiriques susceptibles de tester les relations proposées et d'enrichir la compréhension des facteurs influençant la qualité de l'audit légal.

*Figure n°1 : proposition de modèle conceptuel*



*Source : Elaboré par les auteurs*

#### 4. Discussion théorique

Le modèle conceptuel proposé dans cette recherche permet d'apporter une lecture renouvelée des déterminants de la qualité de l'audit légal, en mettant l'accent sur les dimensions comportementales du commissaire aux comptes. En articulant la compétence, l'indépendance et la qualité de la communication, ce modèle s'inscrit dans une approche intégrée qui dépasse les conceptions traditionnelles de la qualité de l'audit.

En effet, les travaux fondateurs, notamment ceux de DeAngelo (1981), définissent la qualité de l'audit à travers une double dimension : la capacité de détection des anomalies, associée à la compétence de l'auditeur, et la capacité de révélation, liée à son indépendance. Si cette approche demeure pertinente, elle repose principalement sur une logique économique centrée sur les incitations et la réputation de l'auditeur. Le modèle proposé dans cette recherche prolonge cette conception en mettant en évidence l'interdépendance entre ces dimensions, tout en intégrant une troisième composante essentielle : la qualité de la communication.

L'introduction de la dimension communicationnelle constitue un apport théorique significatif. Elle permet de dépasser une vision strictement technique de l'audit pour reconnaître son caractère fondamentalement interactionnel. En effet, la mission d'audit ne se limite pas à l'application de procédures standardisées, mais implique des échanges continus entre l'auditeur et les responsables de l'entreprise, notamment les directeurs financiers. Dans ce cadre, la qualité de la communication influence directement l'accès à l'information, la compréhension des risques et, in fine, la pertinence du jugement professionnel de l'auditeur.

Par ailleurs, le modèle met en évidence une complémentarité entre les différentes dimensions du comportement professionnel. La compétence apparaît comme une condition nécessaire à la réalisation de la mission d'audit, tandis que l'indépendance en constitue une condition de crédibilité. Toutefois, ces deux dimensions ne suffisent pas à elles seules à garantir une qualité optimale de l'audit. La qualité de la communication intervient comme un facteur facilitateur, permettant de traduire les compétences techniques en pratiques effectives et de renforcer l'efficacité globale de la mission.

Cette approche intégrée permet ainsi de répondre aux limites identifiées dans la littérature récente, qui souligne la nécessité d'élargir l'analyse de la qualité de l'audit aux dimensions organisationnelles et comportementales. Elle s'inscrit également dans le prolongement des

recherches mettant en avant le rôle du contexte institutionnel, en particulier dans les économies émergentes, où les relations interpersonnelles et les dynamiques informelles occupent une place importante.

Dans cette perspective, le choix d'adopter le point de vue des directeurs financiers constitue un apport original de cette recherche. En effet, ces acteurs occupent une position centrale dans le processus de production et de communication de l'information financière, et sont directement impliqués dans les interactions avec le commissaire aux comptes. Leur perception permet ainsi d'appréhender la qualité de l'audit non seulement à travers ses dimensions techniques, mais également à travers la qualité des relations professionnelles établies lors de la mission.

En outre, l'ancrage de cette recherche dans le contexte marocain renforce la pertinence du modèle proposé. Dans un environnement caractérisé par une prédominance des PME, une concentration du pouvoir décisionnel et des mécanismes de gouvernance parfois moins formalisés, les dimensions relationnelles et comportementales prennent une importance particulière. Le modèle conceptuel permet ainsi de mieux comprendre les spécificités de la qualité de l'audit dans ce contexte, en intégrant des facteurs souvent négligés dans les approches développées dans les économies avancées.

Enfin, cette recherche contribue à la littérature en proposant un cadre d'analyse susceptible de servir de base à de futures investigations empiriques. Le modèle conceptuel élaboré offre une structuration claire des relations entre les variables, facilitant ainsi leur opérationnalisation dans des études quantitatives ou qualitatives ultérieures. Il ouvre également la voie à l'intégration de nouvelles variables, telles que les mécanismes de gouvernance, la culture organisationnelle ou encore les facteurs institutionnels, afin d'enrichir davantage l'analyse de la qualité de l'audit.

## **5. Conclusion**

Cette recherche s'est attachée à analyser les déterminants de la qualité de l'audit légal, en mettant l'accent sur le comportement professionnel du commissaire aux comptes dans le contexte marocain. Elle vise plus précisément à comprendre comment la compétence, l'indépendance et la qualité de la communication influencent la qualité de l'audit dans un environnement caractérisé par des spécificités institutionnelles propres aux économies émergentes.

À travers une revue approfondie de la littérature, cette étude a permis d'identifier et de structurer les principaux déterminants du comportement professionnel du commissaire aux comptes. Trois dimensions majeures ont été mises en évidence et implicitement hiérarchisées. La compétence constitue une condition nécessaire, en ce qu'elle permet la détection des anomalies grâce à la maîtrise des outils techniques et à l'expérience professionnelle. Toutefois, elle demeure insuffisante sans indépendance, qui garantit la capacité de l'auditeur à révéler ces anomalies de manière objective et impartiale. Enfin, la qualité de la communication apparaît comme un levier transversal, facilitant l'accès à l'information, renforçant la compréhension des risques et améliorant l'efficacité globale de la mission d'audit. Cette articulation met en évidence une complémentarité entre ces déterminants, où la compétence et l'indépendance forment le socle de la qualité de l'audit, tandis que la communication en renforce la portée opérationnelle.

Sur le plan théorique, cette recherche propose un cadre conceptuel intégrateur qui se distingue des approches classiques en audit. Alors que la littérature existante traite souvent séparément la compétence et l'indépendance, ce travail met en lumière leur interdépendance et introduit la qualité de la communication comme une dimension complémentaire essentielle. Ce positionnement permet d'enrichir les modèles traditionnels en intégrant une dimension relationnelle et comportementale encore insuffisamment mobilisée, notamment dans les contextes émergents. Ainsi, le modèle proposé contribue à une lecture plus systémique de la qualité de l'audit.

Par ailleurs, l'un des apports majeurs de cette recherche réside dans l'adoption du point de vue des directeurs financiers comme angle d'analyse. Ce choix permet de dépasser la vision

strictement normative ou professionnelle de l'audit pour intégrer la perception des acteurs directement impliqués dans la relation auditeur-audit. Cette approche offre une compréhension plus fine des mécanismes interactionnels, en mettant en évidence le rôle de la confiance, de la communication et des dynamiques relationnelles dans la qualité perçue de l'audit. Elle constitue ainsi une contribution originale, en particulier dans le contexte marocain où les relations interpersonnelles jouent un rôle significatif.

#### Implications pratiques et recommandations

Les résultats de cette recherche permettent de formuler des recommandations concrètes à destination des principales parties prenantes de l'audit légal au Maroc. Pour les commissaires aux comptes, le cadre conceptuel proposé souligne la *ضرورة* de dépasser une approche purement technique du métier en intégrant pleinement les compétences relationnelles et communicationnelles, tout en préservant rigoureusement leur indépendance. Le renforcement continu des compétences, notamment à travers la formation professionnelle, apparaît comme un levier central d'amélioration de la qualité de l'audit.

Pour les directeurs financiers, cette recherche met en évidence l'importance d'instaurer une relation basée sur la transparence, la coopération et la fluidité des échanges avec les auditeurs. Une communication ouverte et structurée permet non seulement de faciliter la mission d'audit, mais également d'améliorer la qualité de l'information financière produite.

S'agissant des instances de régulation professionnelle, telles que l'Ordre des Experts-Comptables du Maroc ou la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, les résultats invitent à renforcer les dispositifs de formation continue, de contrôle qualité et de sensibilisation aux enjeux liés à l'indépendance et à la communication professionnelle. L'intégration explicite de compétences comportementales dans les référentiels professionnels pourrait constituer une évolution pertinente.

Enfin, pour les pouvoirs publics, cette recherche met en évidence l'intérêt d'intégrer ces dimensions dans les réformes du cadre réglementaire de l'audit légal. Le renforcement des exigences en matière d'indépendance, de transparence et de qualité des interactions professionnelles pourrait contribuer à améliorer la confiance dans l'information financière et à consolider la gouvernance des entreprises marocaines.

Cependant, cette recherche présente certaines limites. Elle repose exclusivement sur une approche théorique, sans validation empirique des relations proposées. De plus, l'ancrage dans le contexte marocain peut limiter la généralisation des résultats à d'autres environnements. Enfin, certaines variables susceptibles d'influencer la qualité de l'audit n'ont pas été intégrées, notamment celles liées à la gouvernance ou aux spécificités sectorielles.

Dans cette perspective, plusieurs voies de recherche futures peuvent être envisagées. Il serait pertinent de tester empiriquement le modèle conceptuel proposé, en intégrant notamment la perception des directeurs financiers afin de valider les relations identifiées. Des études comparatives entre différents contextes institutionnels pourraient également enrichir l'analyse. Enfin, l'intégration de nouvelles dimensions comportementales et organisationnelles permettrait d'approfondir la compréhension des déterminants de la qualité de l'audit.

En définitive, cette recherche met en évidence que la qualité de l'audit repose sur une combinaison équilibrée de compétence, d'indépendance et de communication, inscrite dans une dynamique relationnelle entre l'auditeur et l'entité auditée. Elle contribue ainsi à une meilleure compréhension des mécanismes sous-jacents à la qualité de l'audit et à la consolidation de la confiance au sein du tissu économique marocain.

## Références

- (1). Achouri, S., Ghazlane, I., & El Menzhi, K. (2022). La qualité d'audit : Pilier de bonne gouvernance et de performance financière des entreprises. *Revue Marocaine de Recherche en Management*. <https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v14i2.34960>.
- (2). Aouina, M., & Moussamir, A. (2019). Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière : Une revue de littérature. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*.
- (3). Ayadi, W. M. (2013). Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : Le cas français. *Revue de Gestion et d'Organisation*, 5(2), 183–195. <https://doi.org/10.1016/j.rgo>
- (4). Ben Ali, C., & Lesage, C. (2013). Les auditeurs financiers face aux conflits d'agence : Une étude des déterminants des honoraires d'audit en France. *Comptabilité Contrôle Audit*.
- (5). Benmoussa, S. (2022). *Les pratiques de l'audit légal au Maroc : Exigences théoriques et réalités du terrain* (Thèse de doctorat). Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès.
- (6). Bertin, É., Jaussaud, J., & Kanie, A. (2002). Audit légal et gouvernance de l'entreprise : Une comparaison France/Japon. *Comptabilité Contrôle Audit*. <https://doi.org/10.3917/cca.083.0117>
- (7). Causse, G., & Ebondo Wa Mandzila, E. (2015). La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : Constats, interrogations et voies d'amélioration. *Revue Sciences de Gestion*, (273–274), 31–??, <https://doi.org/10.3917/rsg.273.0031>
- (8). Chemingui, M., & Pigé, B. (2004). La qualité de l'audit : Analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés. *Actes du colloque Normes et mondialisation*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00593012>
- (9). DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- (10). DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- (11). Dumontier, P., Chtourou, S., & Ayedi, S. (2010). La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique dans le contexte tunisien.
- (12). El Guindy, M., & Basuony, M. A. K. (2020). Audit quality and earnings management in emerging markets: The case of the Middle East and North Africa. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(3), 447–469.
- (13). Gaddour, I. (2017). *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).
- (14). Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Drake, M. S. (2019). Between a rock and a hard place: A path forward for using substantive analytical procedures in auditing large P&L accounts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 161–179.
- (15). Herrbach, O. (2012). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : Une approche par le contrat psychologique* (Thèse de doctorat).
- (16). Issam, H., & Youssef, G. (2019). La qualité de l'audit légal : Revue de littérature et voies de recherche dans le contexte marocain. *European Scientific Journal*. <https://doi.org/10.19044/esj.2019.v15n13p225>
- (17). Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2020). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 85–114.

- (18). Krishnan, G. V., & Wang, C. (2021). Audit quality and financial reporting quality: A review. *Journal of Accounting Literature*, 46, 1–23.
- (19). Olowookere, J. K., Adegbite, T. A., & Oyerinde, D. T. (2022). Audit quality and corporate governance in developing economies. *Cogent Business & Management*, 9(1), 1–17.
- (20). Ordre des Experts-Comptables du Maroc. (n.d.). *Manuel des normes d'audit légal et contractuel au Maroc* (pp. 35–52). <https://www.cmcmarakech.com/uploads/file/Manueldes-Normes-dAudit-au-Maroc.pdf>
- (21). Piot, C., & Janin, R. (2004). Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France. *Actes du colloque Normes et mondialisation*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00594061>
- (22). Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques. *Revue française de gestion*.
- (23). Richard, C., & Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8(2), 151–174. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00153466>
- (24). Said, K., Ben Saad, I., & Hsaini, A. (2023). Determinants of audit quality in African contexts: Evidence from emerging economies. *Journal of African Business*, 24(2), 215–234.
- (25). Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice Hall.
- (26). Wirtz, P. (2008). Les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise (pp. 97–112). *La Découverte*.
- (27). Ziadi, J. (n.d.). La qualité de l'audit en présence du co-commissariat aux comptes : Une approche par la théorie des jeux.