

Les mesures de la qualité d'audit externe : Revue de littérature qualitative

External Audit Quality Measures: A Qualitative Literature Review.

Auteur 1 : MAHOUAT Nacer.

MAHOUAT Nacer,
Docteur en science de gestion
Ecole Supérieure de Technologie de Casablanca
Université Hassan II de Casablanca

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : MAHOUAT .N (2025). « Les mesures de la qualité d'audit externe : Revue de littérature qualitative », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 30 » pp: 0024 – 0049.



DOI : 10.5281/zenodo.15487885
Copyright © 2025 – ASJ



Résumé :

L'audit externe est considéré comme régulateur des asymétries d'information entre les actionnaires et dirigeants d'entreprises. Il occupe une place majeure dans les objectifs stratégiques de toute entreprise, et ce, dans sa capacité à détecter et vérifier tout type d'incertitude dans les états financiers des entreprises, afin de s'assurer sur la situation financière et non financière du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

Nous avons déployé lors de cette étude de recherche, un cadre conceptuel et théorique avec un examen systématique important à travers des travaux empiriques permettant d'expliquer le concept de la qualité de l'audit externe dans les organisations.

De plus, cet article a pour objectif de présenter les résultats d'une revue de littérature théorique et empirique, de l'examen systématique, afin de dresser un état des lieux des travaux sur la qualité d'audit externe pour appréhender la tendance des voies de recherche sur ce sujet, et ce, sur la base d'un échantillon de 96 références portant sur les mesures de la qualité d'audit externe. En effet, cette revue de littérature issue des articles scientifique portant sur le sujet des déterminants de l'audit externe, permet de clarifier de clarifier les particularités des mesures de cette qualité.

Cet article scientifique permet de mettre en lumière l'ensemble des particularités de l'audit externe, au sein des entreprises, ainsi de construire de nouvelles perspectives de recherche pour les nouvelles études académiques au niveau national et international dans le domaine des sciences de gestion.

Mots-clés : Qualité de l'audit Externe, Approche théorique, examen systématique.

Abstract:

External auditing is considered a regulator of information asymmetries between shareholders and corporate managers. It plays a major role in the strategic objectives of any company, due to its ability to detect and verify all types of uncertainties in financial statements, ensuring the financial and non-financial condition of the company's assets at the end of the fiscal year. In this research study, we developed a conceptual and theoretical framework supported by a systematic review of empirical studies that help explain the concept of external audit quality within organizations.

Furthermore, the aim of this article is to present the findings of a theoretical and empirical literature review, through a systematic examination, in order to provide an overview of existing research on external audit quality and to identify current research trends on the subject. This is based on a sample of 96 references related to external audit quality measures. Indeed, this literature review, derived from scientific articles on the determinants of external auditing, helps clarify the specific features of how audit quality is measured. This scientific article sheds light on the various characteristics of external auditing within companies and offers new research perspectives for future academic studies at both national and international levels in the field of management sciences.

Keywords: External Audit Quality, Theoretical Approach, Systematic Review.

Introduction :

La qualité de l'audit externe est un concept très complexe qui intéresse beaucoup les professionnels d'audit mais aussi les académiciens. En effet, Plusieurs auteurs et théoriciens ont participé à travers leurs travaux de développer ce concept qui a pour objet principal de réduire les différentes anomalies et les défaillances que peut subir le système organisationnel, managérial et éthique de l'entreprise. Toutefois, l'objectif majeur de la qualité d'audit externe est de réduire l'asymétrie informationnelle entre deux acteurs principaux au sein de l'entreprise, dont l'un dispose de l'information que l'autre partie ne dispose pas. Donc, cette qualité d'audit externe est essentielle, parce qu'elle consiste à garantir la divulgation d'une information crédible et transparente au sein de l'entreprise. Ainsi, la qualité de l'audit externe est déterminée aussi par deux facteurs principaux : la compétence et l'indépendance. De Angelo en 1981, a défini la qualité de l'audit externe comme étant : « *la probabilité jointe pour qu'un auditeur puisse découvrir une erreur contenue dans les états financiers (compétence) et la révéler (indépendance)* ». Cette définition donne naissance à deux critères sur la qualité de l'audit externe de l'entreprise, il s'agit de la compétence technique de l'auditeur et son indépendance de l'entreprise auditée. En effet, la qualité de l'audit externe a été traitée dans la littérature antérieure en fonction de la taille et la réputation du cabinet d'audit (Klein et Leffler, 1981 ; Citron et Taffler, 1992 ; Copley et Douthett, 2002 ; Hay et Davis, 2004).

Au croisement de ces perspectives de recherche exposées ci-dessus à travers la revue de littérature, nous avons pu définir notre problématique centrale de recherche. Celle-ci peut être formulée ainsi : **quelles sont les différentes mesures de la qualité d'audit externe ?**

Pour répondre à cette question centrale de recherche, nous verrons dans cet article, l'ensemble des déterminants de la qualité d'audit externe, et ce, à travers la mobilisation d'un cadre théorique et conceptuel homogène afin d'étudier les concepts clés de base de la qualité d'audit externe. Pour atteindre cet objectif, nous allons commencer par une proposition d'un cadre théorique du concept de la qualité d'audit externe et ses composants, ensuite une analyse textuelle, chronologique, géographique et l'analyse par auteur, pour mieux comprendre l'évolution académique et empirique de ce concept dans le monde.

De plus, l'objectif principal de ce travail de recherche consiste sur :

- ✓ L'identification et la classification des différentes mesures utilisées dans la littérature pour évaluer la qualité de l'audit externe.
- ✓ L'analyse des approches théoriques mobilisées dans les études portant sur la qualité de l'audit externe.

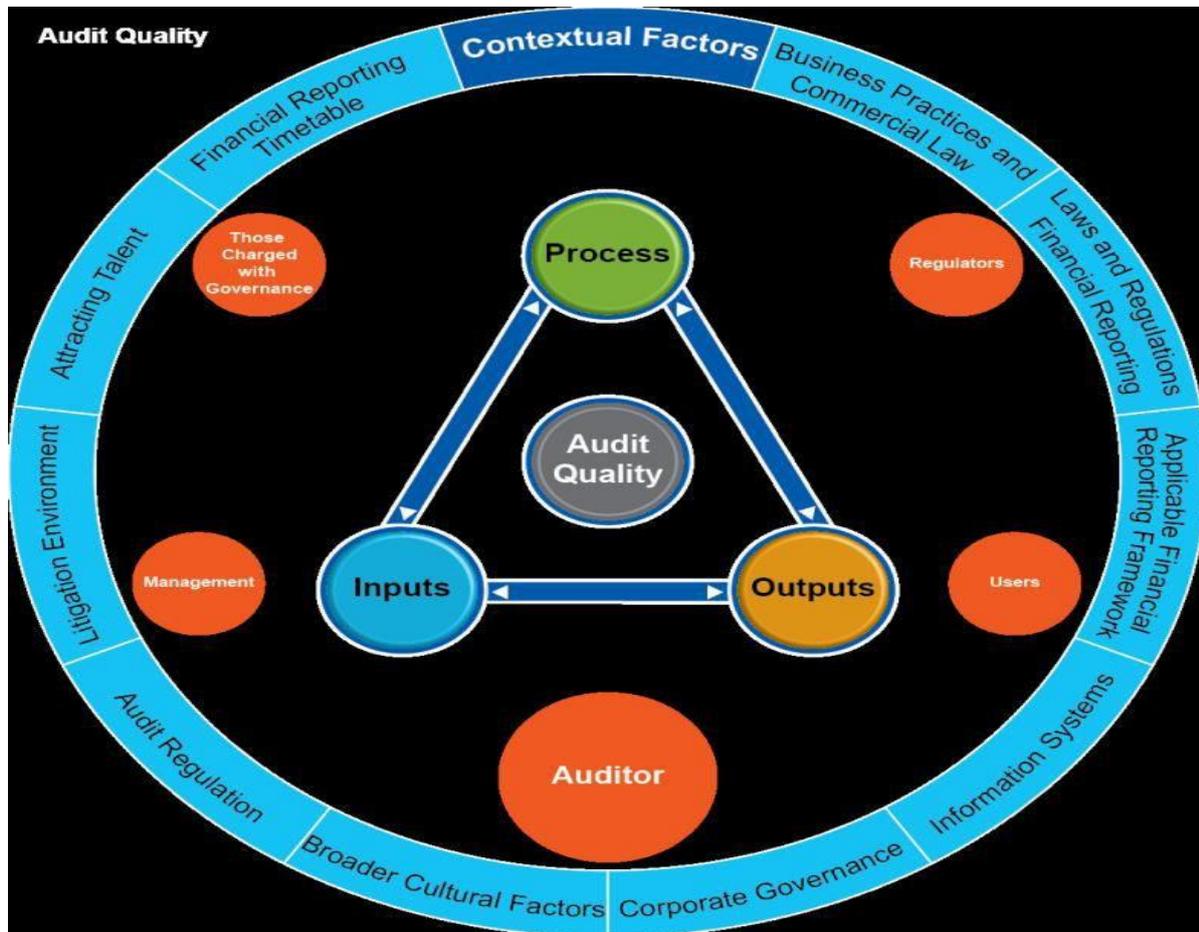
- ✓ Comparer l'évolution de la qualité d'audit externe selon des analyses géographiques, chronologique, textuelle et par auteur.
- ✓ Proposer un cadre théorique synthétique des mesures de la qualité de l'audit externe, à partir de la littérature existante.

I. Cadre conceptuel et théorique de recherche :

1. Définition de la qualité d'audit externe :

Le Conseil de Surveillance de la Comptabilité des Sociétés Ouvertes (PCAOB) a défini la qualité d'audit externe comme : « les besoins des investisseurs à des audits indépendants et fiables et des fortes communications du comité d'audit ». Ce dit conseil a présenté comme suit un schéma expliquant le cadre conceptuel de la qualité de l'audit externe.

Figure 1 : le cadre conceptuel de la qualité de l'audit externe :



Source :(PCAOB)

Ce schéma présente les éléments clés du cadre conceptuel de la qualité de l'audit externe qui sont : les entrants (inputs), les sortants (outputs), le processus (process).

Les inputs : il s'agit des qualités essentielles de l'auditeur : la connaissance, l'expérience, la gestion du temps, l'éthique.

Le processus : il permet pour l'auditeur d'appliquer un processus d'audit rigide et rigoureux, tout en respectant les lois, les procédures et normes ainsi qu'aux règlements applicables.

Les outputs : ils concernent l'auditeur, le cabinet d'audit, les rapports et les recommandations de l'auditeur externe communiquées aux différentes parties de l'entreprise.

Tableau 1 : Les définitions les plus citées dans la littérature sur la qualité de l'audit externe

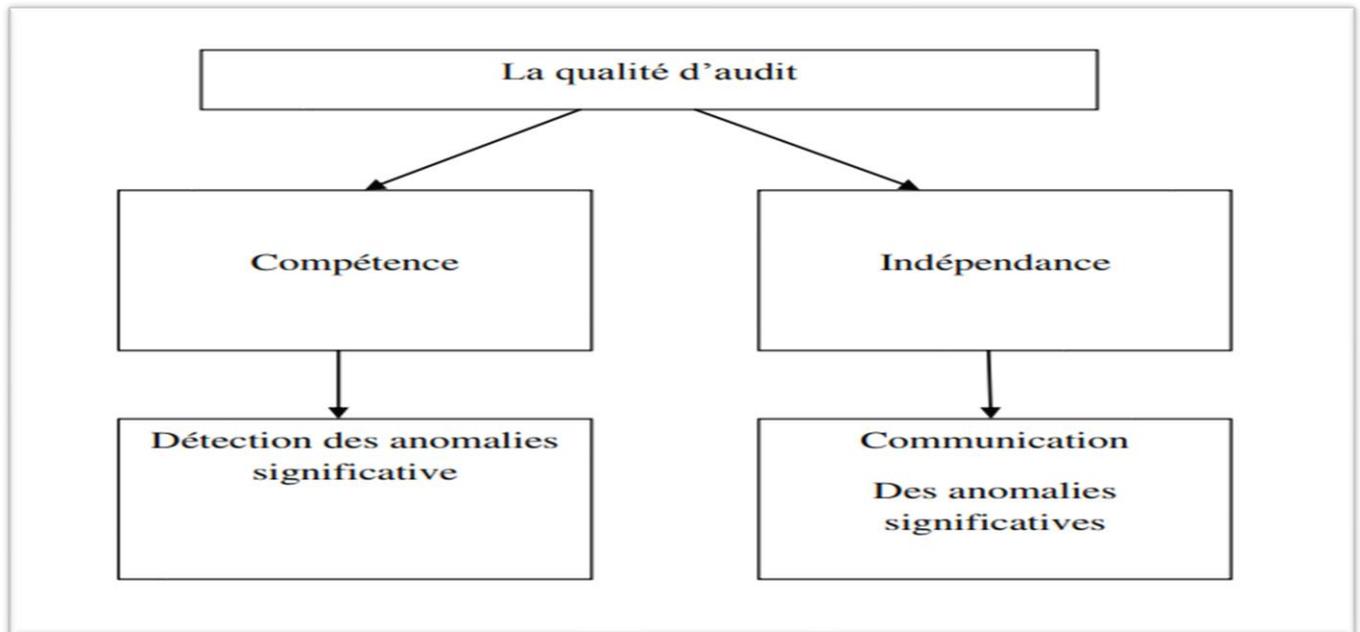
DeAngelo (1981)	La qualité de l'audit est "la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur externe donné découvre une anomalie dans le système comptable d'une entreprise et communique cette dernière".
Palmrose (1988)	La qualité de l'audit externe indique la probabilité que les états financiers soient exempts d'omissions, inexactitudes ou d'anomalies significatives.
Arens et. Al (2011)	" La qualité de l'audit est la façon dont un auditeur relève et signale des anomalies significatives dans les états financiers, les détections reflètent la compétence de l'auditeur, alors que la communication reflète l'indépendance".
DeFond et Zhang (2014)	Une meilleure qualité d'audit est "une meilleure assurance que les états de synthèse reflètent d'une manière significative les conditions économiques sous-jacentes de l'entreprise, qui sont déterminées par son système d'information.

Source : Inspiration de l'article intitulé EL FAKIR, M. (2023). « L'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit : Une revue de littérature systématique ».

A travers l'ensemble des définitions de la qualité de l'audit, on constate que ce sujet est toujours important dans la recherche en sciences de gestion. Toutefois, plusieurs études scientifiques ont tenté de détecter des liaisons entre la qualité d'audit externe avec d'autres variables, et d'améliorer par la suite notre compréhension par rapport à ce concept. Néanmoins la qualité de l'audit externe est toujours difficile à constater, c'est pour cette raison plusieurs études l'ont vu de différentes manières. A partir de la littérature, nous distinguons la qualité d'audit externe en deux composantes essentielles : la compétence et l'indépendance des auditeurs externe. En effet, selon DeAngelo (1981), la compétence de l'auditeur externe consiste à révéler des erreurs, des anomalies significatives et des irrégularités, tandis que l'indépendance de l'auditeur externe permet de communiquer les anomalies significatives détectées dans les états financiers de

l'entreprise auditée et d'apporter un jugement propre. A cet effet, nous avons jugé opportun de proposer cette figure ci-dessous pour expliquer les composantes de la qualité de l'audit externe selon la définition de De Angelo en (1981).

Figure 2 : La qualité de l'audit externe selon De Angelo :



Source : Conception qui suit une inspiration théorique de l'auteur De Angelo.

2. La compétence de l'auditeur externe.

2.1 Définition de la notion de compétence de l'auditeur :

La compétence des auditeurs externes repose sur « *des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisante pour mener à bien un audit financier* » (Flint, 1988, p. 48). Ainsi, plusieurs auteurs à savoir (Libby et Frederick, 1990 ; Ismail et Trotman, 1995 ; Martinov-Bennie et Pflugrath, 2009), précisent que la notion d'expérience est considérée comme étant une mesure de la compétence.

D'autre part, (Piot et Janin, 2004), estiment que l'appartenance de l'auditeur à un réseau d'audit est considérée comme étant une mesure de la compétence de l'auditeur. Toutefois, l'étude de Craswell et al. (1995) précisent que les cabinets appartenant au réseau Big détiennent tous les moyens, matériels et financiers nécessaires qui leur permettent de former au mieux leurs équipes et leur fournir une formation adéquate afin de pouvoir réaliser des missions d'audit externe de meilleure qualité. De plus, la compétence de l'auditeur peut être définie comme la capacité à acquérir et évaluer des preuves sur lesquelles son opinion est fondée (Lee et Stone 1995, p.1173). En effet, Lee et Stone (1995, p. 1171) indiquent ainsi que la compétence est une condition à l'indépendance, l'auditeur ne peut être indépendant que s'il est déjà compétent alors

que Flint (1988) et Schandl (1978) précisent que l'indépendance précède la compétence. Ainsi Richard (2006) indique que l'indépendance et la compétence sont les deux déterminants constituant un équilibre pour garantir la qualité de l'audit externe.

2.2 Formation et connaissance :

Les études de Tirta et Sholihin en (2004) ont montré que les connaissances particulières et les formations spécifiques, améliorent la qualité de l'audit externe, car elles permettent de mieux connaître les risques et de détecter les irrégularités et les fraudes au sein de l'entreprise. Ils confirment que ces connaissances et ces formations particulières, permettent d'améliorer la performance de l'auditeur externe et ses capacités à détecter les fraudes. Cela influence positivement sur l'amélioration de la qualité d'audit externe.

Ainsi, l'étude de Mansouria (2018) s'est focalisée sur l'impact de la qualité de l'audit externe sur la qualité de l'information divulguée. En effet, ces auteurs ont mesuré la qualité de l'audit externe à travers la détection des irrégularités et fraudes dans le contexte Algérien.

D'autre part, la formation continue et la mise à jour des connaissances, ont été souvent appréhendées dans la littérature, à travers la spécialisation. Etant donné, il paraît nécessaire pour l'auditeur externe d'être toujours au courant des nouvelles normes et pratiques comptables mises en vigueur au sein de la société, c'est la raison pour laquelle que les cabinets d'expertise comptable se trouvent dans l'obligation toujours de spécifier un budget annuel dédié aux formations continues des auditeurs externes, qui permettront de garantir la mise à jour des connaissances et de la formation aux nouvelles normes et pratiques comptables. En effet, Tondeur (2003) confirme que la formation continue des auditeurs externes et la mise à jour de leurs connaissances, permettent l'amélioration de la qualité d'audit externe du cabinet. Ainsi, la formation des auditeurs est considérée comme étant une condition nécessaire à l'amélioration de la qualité de l'audit externe.

2.3 L'expérience :

L'étude de Bonner (1990) a souligné le rôle fondamental de l'expérience dans les missions d'audit externe. De plus, Bedard et Chi (1993) ont défini l'expérience comme « *les puissances acquises par la pratique au fil du temps des expériences précédentes, du feedback direct et des connaissances générales, permettant d'accomplir une tâche d'une meilleure qualité* ». De plus, Messier (1983) s'est focalisé sur l'étude de l'impact de l'expérience de l'auditeur externe sur l'amélioration de la qualité du jugement professionnel portant sur les états de synthèses de l'entreprise. En effet, Libby and Fredrick (1990), indiquent que l'expérience de l'auditeur externe permet de renforcer la capacité des auditeurs externes à détecter les irrégularités et le

non-respect des procédures mises en place, ainsi que les fraudes, les défaillances et erreurs contenues dans les états de synthèses des entreprises. Toutefois, l'expérience est considérée comme un avantage primordial qui facilite aux auditeurs externes de mieux connaître les probabilités importantes d'existence des risques et fraudes au sein des organisations. De même, l'étude d'Ashton (1991) a étudié l'influence de l'expérience de l'auditeur sur la détection des erreurs et fraudes au niveau des états de synthèses de l'entreprise. Selon sa recherche, elle a montré que l'expérience est nécessaire à la qualité du jugement des auditeurs externes par rapport à la détection des erreurs contenues dans les états financiers de l'entreprise. Néanmoins, cette étude indique que non seulement le nombre d'années d'expérience est nécessaire pour détecter les fraudes et les défaillances mais il existe d'autres facteurs, comme les heures de formation, les expériences particulières qui touchent leurs connaissances.

Ainsi, l'expérience de l'auditeur externe signifie une grande expertise et permet la production d'une information comptable de qualité, transparente et crédible. Pour cela, la présence d'un auditeur externe expérimenté permet de favoriser la qualité de gestion de l'entreprise et améliore par la suite la gouvernance des entreprises. D'après la revue de la littérature, il paraît qu'il y a un gap par rapport aux études qui portent sur la mesure de la qualité d'audit externe spécialement dans le contexte Marocain.

2.4 L'appartenance à un Big :

D'après notre revue de littérature, nous avons constaté que plusieurs auteurs montrent que la certification des auditeurs appartenant à un Big est synonyme de la qualité des états financiers des entreprises. De même, l'étude de Becker et al., (1998) a fait une comparaison entre des entreprises clientes du réseau Big six et des entreprises non clientes de Big six par rapport à la gestion du résultat. Ils ont confirmé que les Big six présentent une qualité d'audit externe qui est supérieure à celle effectuée par un cabinet non Big. Pour notre étude, nous allons retenir l'appartenance à un cabinet Big comme un indicateur nécessaire pour mesurer la compétence des auditeurs externes. Toutefois, les cabinets Big sont connus par le recrutement des meilleurs profils des auditeurs externes, issues des grandes écoles de commerce, les forment et les rémunèrent bien. C'est la raison pour laquelle que cette variable traduit fondamentalement la compétence de l'auditeur externe dans notre étude de recherche.

3. L'indépendance de l'auditeur externe

3.1 Définition de la notion d'indépendance de l'auditeur

Une meilleure indépendance et un audit de qualité, peut être aussi atteint à travers le co-commissariat aux comptes. Le rapport Bouton (2003) présente le Co-commissariat aux comptes comme une « *garantie fondamentale de l'indépendance des commissaires aux comptes* ».

De même, les auteurs (Richard (2003) et Blokdjik et al. (2006), Nur Barizah et Ahmad, 2009 ; Al -Sawalqa et Qtish, 2012) indiquent que la taille du cabinet est un critère d'évaluation de l'indépendance des auditeurs qui offrent l'avantage d'être facilement observable par les utilisateurs de l'information financière. En effet, l'indépendance est définie ainsi par le dictionnaire Larousse comme : « *l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel* ». Toutefois, la littérature ainsi que la réglementation distinguent deux types d'indépendance, l'indépendance réelle ou de fait et l'indépendance perçue ou d'apparence. Toutefois, l'indépendance réelle est définie par Prat Dit Hauret comme la capacité de l'auditeur à révéler les irrégularités et à exprimer son jugement en toute âme et conscience. Cependant, l'indépendance d'apparence correspond à l'image d'indépendance que la profession véhicule, spécialement à travers les règles professionnelles (rotation des actionnaires, interdiction des missions de conseil en plus de la mission d'audit légal » p : 96.

En effet, le tableau suivant présente les définitions du concept de l'indépendance des auditeurs externe relevant de la qualité d'audit externe.

Tableau 2 : Définitions du concept de l'indépendance des auditeurs externes.

DeAngelo (1981 a)	Le niveau d'indépendance de l'auditeur externe se caractérise par la probabilité conditionnelle de rapporter une inexactitude. p:186
DeAngelo (1981 b)	Par définition, il y a l'indépendance parfaite lorsque la probabilité conditionnelle que l'auditeur communique une irrégularité découverte est égale à un. p: 116
Bazerman, M.H., Morgan, K.P., Loewenstein, G.F. (1997)	« <i>Un auditeur indépendant assure la responsabilité dans sa relation avec son client. L'expert-comptable indépendant exerçant cette qualité spéciale qui doit être en allégeance envers les créanciers et les actionnaires de l'entreprise ainsi qu'envers le public investisseur</i> ». P : 90
Prat dit Hauret (2002)	

	« L'indépendance peut être définie comme l'aptitude réelle de l'auditeur à mentionner dans son rapport d'audit externe des irrégularités comptables qui auraient un impact significatif sur les états financiers de l'entreprise. Elle est déterminée à travers la capacité réelle de l'auditeur à respecter les règles comptables afin de donner une certification de qualité en communiquant toute erreur, fraude, dans les comptes de l'entreprise ». P : 1.
Menard, L (2004) cité par Loyer (2006)	« L'indépendance est un état d'esprit et des conditions qui font qu'il est raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle appréciera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision et formulera un jugement en ne prenant en compte que des critères d'ordre objectifs ». p: 89-90

Source : Inspiration de l'article de ID AHMAD, F., HNICHE, O., & Eddine CHEGRI, B. (2023). L'indépendance de l'auditeur externe : un construit social collectif.

La profession de l'audit externe exige nécessairement le caractère d'indépendance des auditeurs lors de l'exercice de leurs métiers, c'est la raison pour laquelle plusieurs auteurs exigent la disposition des auditeurs de cette qualité, notamment ceux de Mautz et Sharaf (1961), rapportés par (Chihi 2014), qui soulignent la nécessité de l'indépendance à trois axes principaux :

✓ **L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit « programming independence » :**

Dans ce cadre, l'auditeur dévoile son programme d'audit à mettre œuvre et son plan d'audit à suivre d'une manière indépendante sans être influencé par l'entité auditée.

L'auditeur doit décider seul du programme d'audit à mettre en place. Seul son jugement compte pour planifier sa mission et il ne doit pas se laisser influencer par l'entité auditée.

✓ **L'indépendance d'investigation « investigative independence » :**

Dans cet axe, il est nécessaire pour l'auditeur de pouvoir sélectionner et accéder à tous les documents cruciaux et avoir des réponses significatives pour la réalisation de leur mission dans des conditions requises.

✓ **L'indépendance dans le reporting « reporting independence » :**

La liberté pour l'auditeur de communiquer tous types d'anomalies et irrégularités constatées lors de sa mission d'audit dans son rapport final d'audit.

3.2 L'importance des honoraires d'audit :

Les honoraires d'audit sont considérés comme étant un élément crucial de la qualité de l'audit externe. Des auteurs à savoir Kinney et al. (2004) ou encore Hoitash et al. (2009) indiquent que les lois concernant la diffusion des honoraires d'audit et hors audit ont été mises en œuvre, et ce, pour réagir aux scandales Enron-Anderson. Ensuite, ces auteurs confirment que les honoraires hors audit renforcent la dépendance de l'auditeur externe. En effet, l'étude d'Elder et al. (2007) qui a été focalisée sur des entreprises ayant des défaillances au niveau des dispositifs du contrôle interne, a montré l'impact négatif des missions hors audit, sur l'indépendance de l'auditeur externe. Toutefois, des études actuelles, notamment dans les contextes australiens et américains, ont indiqué que les rapports d'audit de certaines entreprises sont jugés positifs et sincères lorsque leurs auditeurs externes perçoivent des honoraires hors audit importants auprès de ces dernières. (Ye et al., 2011 et Geiger and Blay, 2011).

3.3 Le Co- commissariat aux comptes :

Le Co-commissariat aux comptes a été considéré, par plusieurs chercheurs, comme étant un élément moteur favorisant la gouvernance des entreprises. En effet, le Co-commissariat aux comptes permet de promouvoir le contrôle, la clarté et la sincérité des informations financières et non financières divulguées par l'entreprise. Le Co-commissariat a pour rôle principal d'améliorer la détection des différentes irrégularités, des fraudes et erreurs dans les états financiers de l'entreprise (Bennechib, 2002). De même, la présence d'un deuxième contrôleur des comptes permet de sanctionner et discipliner le dirigeant pour agir aux intérêts de toutes les parties prenantes. Cela, permet de favoriser le contrôle mutuel et de garantir une meilleure responsabilité de la part de chacun des auditeurs externes par rapport aux jugements fournis dans leurs rapports d'audit. Ceci a pour rôle fondamental d'améliorer la gouvernance des entreprises. C'est la raison pour laquelle, nous avons constaté dans notre terrain de recherche, que la majorité des entreprises publiques Marocaines stratégiques disposent de deux commissaires aux comptes pour juger la qualité des informations divulguées par l'entreprise à l'égard des différentes parties prenantes, il s'agit précisément d'une condition exigée par la loi envers les entreprises faisant appel public à l'épargne.

3.4 la durée des mandats :

Dans la littérature la durée du mandat est définie comme étant la durée de la relation entre l'entreprise et le cabinet d'audit (Johnson et al. 2002). Plusieurs études de recherche ont montré que la durée de mandat d'audit externe peut nuire à l'indépendance de l'auditeur externe (Deis et Giroux (1992) ; Al-Ajmi et Saudagara 2011, Muradzikwa et al. 2022). Dans ce cadre, la

prolongation de la durée de mandat entre l'auditeur externe et l'entreprise auditée peut provoquer des liens personnels non professionnels entre les deux parties ce qui va engendrer un risque de perte d'objectivité et de professionnalisme de l'auditeur externe dans sa relation avec l'entreprise en question. De plus, El azhary (2016) confirme dans son étude que 81,8% des auditeurs légaux, s'inscrit dans le cadre d'une étude de recherche réalisée sur les déterminants de l'indépendance des auditeurs externes Marocains, ces derniers indiquent que la sincérité de l'avis et l'opinion du Commissaire aux Comptes est susceptible d'être remise en cause quand celui-ci passe une longue durée dans l'audit d'une entreprise. Toutefois, la périodicité d'audit externe au sein de l'entreprise pendant plusieurs exercices, permet aux auditeurs externes d'acquérir une grande expérience et deviennent des experts dans les processus relatifs à ce secteur. Cependant, d'autres études de recherche indiquent qu'une longue durée de mandat n'affecte pas l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'audit externe et peut même l'améliorer (DeFond et Zhang 2014, Diallo, 2020).

Au Maroc, la nouvelle loi n°19-20 modifiant et complétant la loi n°17-95 relative aux SA a favorisé l'instauration du principe de la rotation des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne, pour cela le ou les commissaires aux comptes d'une société faisant appel public à l'épargne ne peuvent procéder à la certification des comptes de ladite société pendant une période supérieure à 12 ans.

3.5 La présence des réserves :

Choi et Jeter (1992) confirment que les décisions stratégiques des investisseurs sont centrées, essentiellement, sur des états financiers exempts de réserves. De même, la majorité des investisseurs sont sensibles par rapport aux états financiers conclus avec réserves, et ne prennent pas de risques quant au choix des entreprises ayant des rapports d'audit externe avec des réserves. En effet, l'obtention des états financiers avec réserves impacte sur les cours des titres et l'augmentation des difficultés lors de la demande de crédit. Selon Altiero et al. (2013), "le rôle majeur de l'audit externe des états de synthèses est la détection et la correction des irrégularités, ayant pour effet d'impacter ou de modifier l'appréciation et l'opinion des utilisateurs des états financiers". D'un point de vue théorique, nous jugeons que la présence des réserves au niveau des rapports d'audit externe des entreprises est synonyme de présence d'irrégularités, ou de défaillances, au sein des états financiers, son impact serait donc négatif sur la gouvernance des entreprises.

II. Méthodologie de recherche :

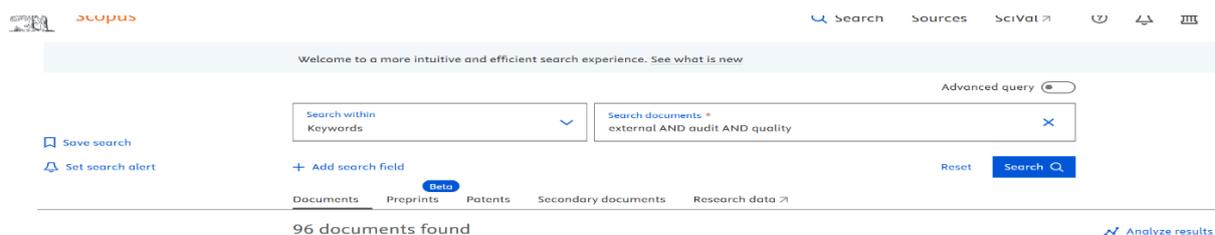
L'approche qualitative constitue une méthode de recherche rigoureuse reposant sur une visée compréhensive. Elle cherche avant tout à explorer en profondeur un phénomène ou un sujet spécifique, en s'intéressant aux mécanismes sous-jacents plutôt qu'à leur mesure, et permet ainsi de répondre aux questions du « pourquoi » et du « comment » (Dumez, 2011). Bien que son utilisation en sciences de gestion soit relativement récente comparativement à d'autres disciplines telles que les sciences humaines ou sociales, elle connaît un essor notable. À ce titre, Garcia et Gluesing (2013) soulignent une augmentation significative du nombre de publications en sciences de gestion ayant recours aux méthodes qualitatives au cours des dernières décennies. Cette évolution témoigne non seulement de l'importance croissante de cette approche, mais aussi de sa capacité à s'adapter et à enrichir la compréhension des phénomènes complexes dans ce champ disciplinaire.

Nous avons mené une revue de littérature existante sur la base des travaux de recherches publiés, afin de mieux explorer et comprendre le concept de la qualité d'audit externe.

Ainsi, nous avons mené un examen systématique des références sur la base de données scopus qui nous a permis de retenir 96 articles sur un total de 172. La figure ci-dessous illustre le protocole de filtration et de constitution de notre échantillon.

Lors de l'examen systématique, nous avons choisi la période entre 1995-2025, pour mener à bien notre étude de recherche.

Figure 3 : le protocole de filtration et de constitution de notre échantillon :



Source : Scopus

Ce processus de sélection a été guidé à travers la mobilisation des critères d'inclusion/exclusion, afin de garantir une certaine représentativité des contributions dans le domaine de l'audit externe. Le tableau ci-dessous illustre le protocole de constitution de notre échantillon.

Tableau 3 : Le tableau des éléments et des critères d'inclusion de notre échantillon :

Eléments	Critères d'inclusion	Critères d'exclusion
Nature du document	Articles de revues Articles de conférences	Ouvrages, mémoires, thèses de doctorat
Qualité de la source	Articles issus de la base de données scopus	Références hors sujet et contexte visé
Objectif	Etudes explorant la littérature existante et/ou proposant des modèles d'analyse et indicateurs de mesure de la qualité d'audit externe	Autres
Approche méthodologique	Revue de littérature, études qualitative ou quantitatives	Autres
Contenu	Originalité du travail de recherche	Redondances de contenu
Langue	Publications en langue Anglaise seulement	Autres langues

Source : Auto-conception

Nous avons mené lors de cette étude, un examen systématique sur la base de l'analyse textuelle, géographique et chronologique, afin de mieux bien cerner le concept de recherche étudié.

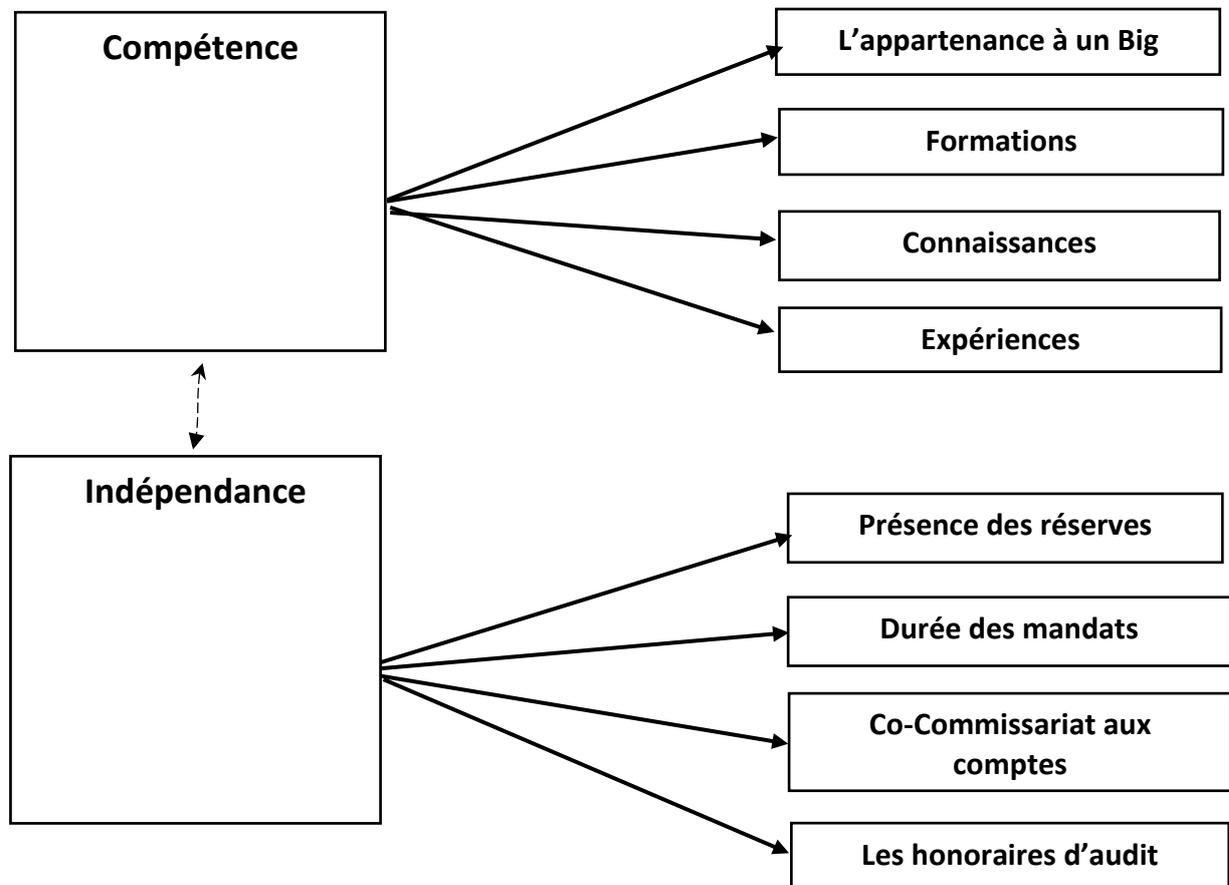
III. Résultats et discussions :

Nous présentons dans cette partie les résultats de notre étude de recherche théorique et systémique.

1. Proposition d'un modèle théorique de recherche : les mesures de la qualité d'audit externe.

Cette figure comme désigné ci-dessous, présente les mesures de la qualité d'audit externe. D'après la littérature que ce soit théorique et empirique, nous avons conçu ce modèle conceptuel de recherche après être inspiré des travaux du chercheur De Angelo (1981) qui nous a permis de mieux conceptualiser le concept de la qualité d'audit externe à travers les deux dimensions qui sont la compétence et l'indépendance.

Figure 4 : Modèle théorique de recherche de la qualité d'audit externe



Source : Auto conception

2. Analyse textuelle

L'analyse textuelle est un processus d'étude, d'interprétation et d'évaluation d'un corpus. Cette technique qualitative cherche à appréhender comment l'auteur a su construire son raisonnement, en analysant la terminologie utilisée par ce dernier. MESBAHI et al. (2024).

L'étendue de cette technique est assez vaste et inclut une multitude d'aspects conceptuels, théoriques et pratiques. MESBAHI et al. (2024). En effet, on est focalisé sur l'analyse des mots-clés déployés par les auteurs au niveau du résumé, et ce dans l'objectif de repérer les termes qui reviennent le plus souvent dans le domaine de l'audit externe.

Le tableau ci-dessous illustre les résultats de notre requête sur la fréquence des mots-clés :

Tableau N°4 : Analyse des mots-clés liés à la qualité d’audit externe

Mot-clé	Occurrence (en nombre de références)
Audit quality	49
External audit	38
External audit quality	21
External auditors	18
Audit fees	5
External auditing	4
Auditor reputation	1
Auditor expertise in the industry	1
Auditor specialization	1

Source : Auteurs

L’analyse des mots-clés marque une prédominance du mot clé external audit. Parallèlement avec la notion « Audit quality », nous constatons une fréquence notable de trois concepts clés, à savoir : « Audit quality», « External audit et ,« External audit quality ».

De plus, nous remarquons également que certains mots-clés sont moins fréquents que d’autres. En ce sens, les concepts « Audit quality indicators» et « Auditor performance» et« Auditor experience» demeurent les moins cités dans le jargon objet de notre étude.

Ainsi, nous constatons que la dimension de la qualité d’audit externe relative à la compétence des auditeurs externes est moins traitée par rapport à la dimension d’indépendance à savoir l’exemple « Audit fees ».

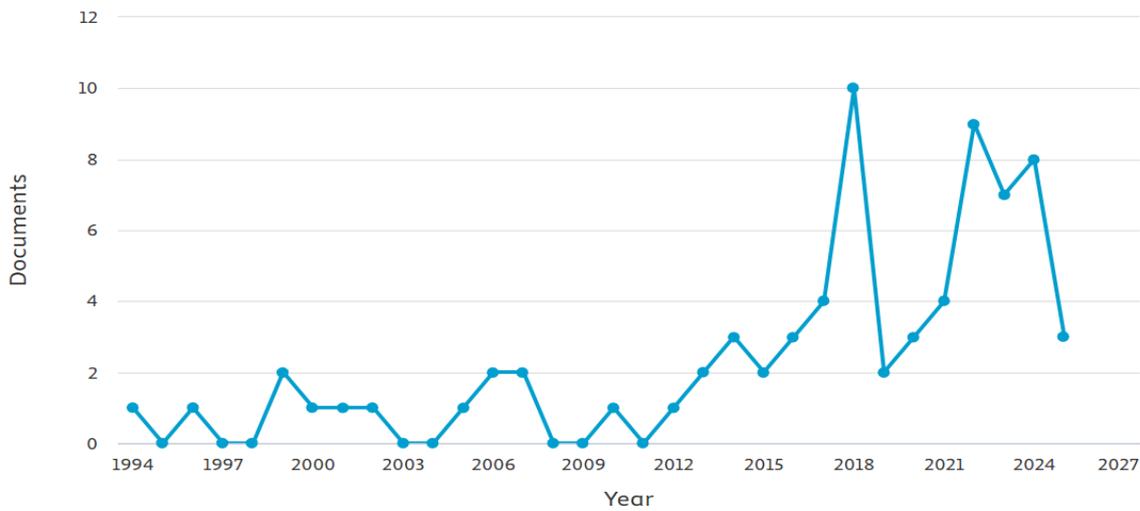
3. Analyse chronologique

L’analyse chronologique examine comment les recherches sur un sujet évoluent au fil du temps. Cette approche qualitative constitue un repère pour le lecteur, dans la mesure où elle lui permet d’identifier les tendances et les changements relatifs au domaine de l’audit externe sur une période déterminée. MESBAHI et al. (2024).

À cet effet, nous avons choisi un intervalle temporel de trois années, comme le montre le tableau ci-dessous.

Figure N°5 : Analyse chronologique des recherches sur la qualité d’audit externe

Documents by year



Source : Scopus

À partir de ce tableau, nous avons pu dresser un graphe retraçant l’évolution des recherches sur la qualité d’audit externe par période. En effet, nous remarquons d’après ce graphe que l’année de 2018 est l’année de référence connu par l’intensification des travaux de recherches dans le domaine de l’audit externe, suivie de l’année 2021, par contre la période entre 2009 et 2012 est connu par le nombre limité des travaux de recherche dans le domaine de l’audit externe. Le tableau suivant ci-dessus montre l’évolution chronologique des recherches portant sur la qualité de l’audit externe de la période entre 1994-2025.

Tableau N°5: Analyse chronologique des recherches sur la qualité d’audit externe

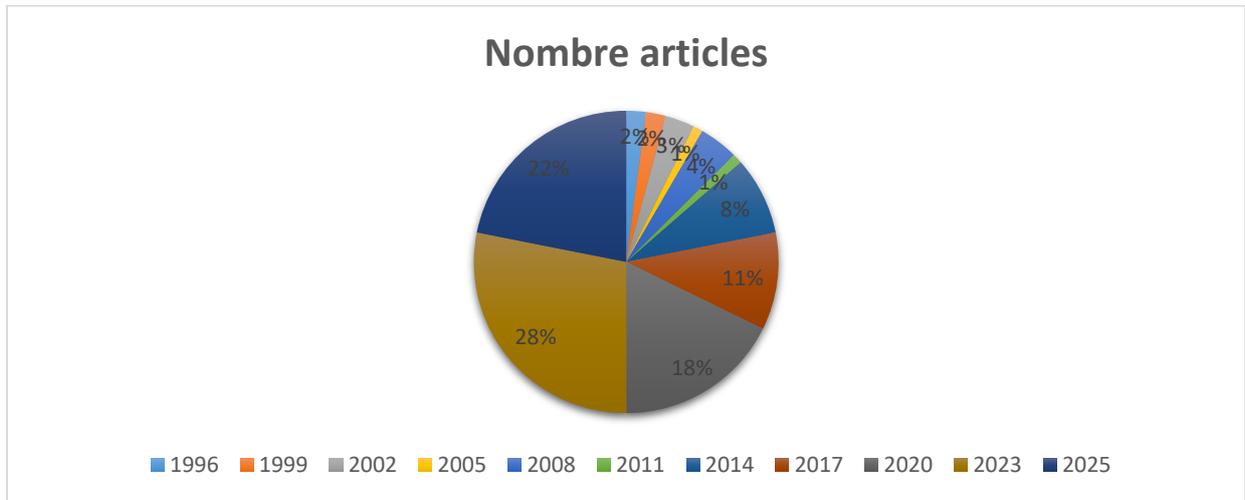
Périodes	1994-1996	1997-1999	2000-2002	2003-2005	2006-2008	2009-2011	2012-2014	2015-2017	2018-2020	2021-2023	2024-2025	Total
Nombre articles	2	2	3	1	4	1	8	10	17	27	21	96

Source : Auteurs

D’après ce tableau suivant, on constate que le nombre des articles publiés dans le monde dans le domaine de la qualité d’audit externe a passé de 2 articles pour la période de 1994-1996 à 27 articles pour la période de 2021-2023, ce qui montre qu’il y a une évolution marquante au niveau de développement de ce concept dans le monde.

On constate aussi depuis les années 2000, le nombre des articles scientifiques a été augmenté d’après ce tableau, et ce, en raison des scandales financiers qu’a connu le monde à savoir l’affaire de Enron aux Etats-Unis en 2001.

Figure N°6 : Nombre d'article publiés de la période entre 1994-2025 portant sur la qualité d'audit externe :



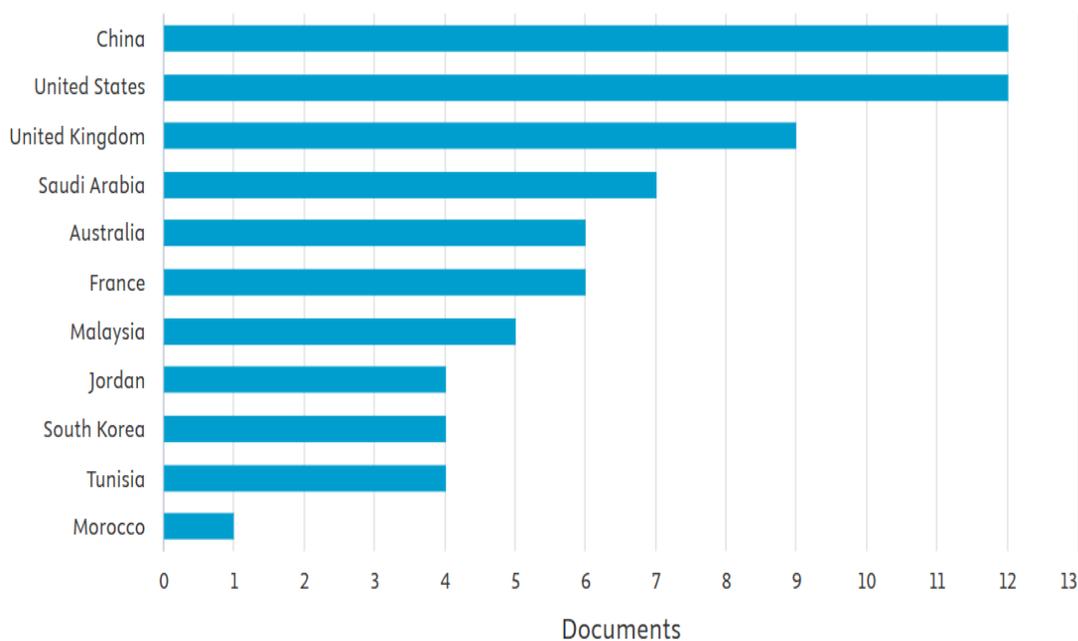
Source : Auto-conception

3. Analyse Géographique :

L'analyse géographique des articles scientifiques tirés depuis la base de données scopus, nous a permis d'avoir une idée générale sur le lieu de développement et de diffusion de ce concept dans le monde. À cet effet, nous avons choisi ce graphe pour montrer les pays où ce concept est bien développé, comme le montre le tableau ci-dessous. :

Figure N°7 : Analyse géographique des recherches sur la qualité d'audit externe
Documents by country or territory

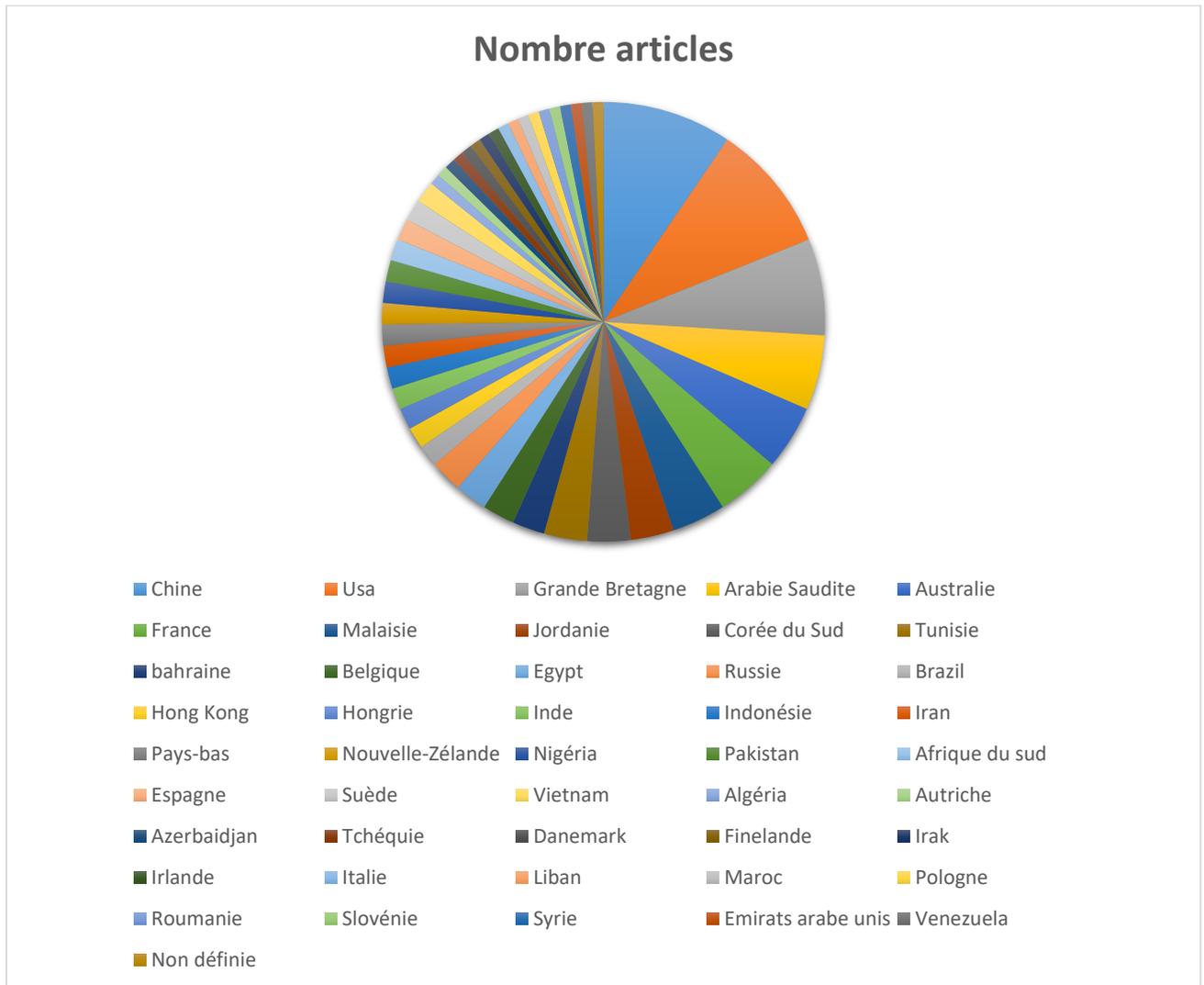
Compare the document counts for up to 15 countries/territories.



Source : Scopus

D'après ce tableau, nous constatons que le pays de la chine et les Etats-Unis sont les deux pays où il y a le nombre de publications scientifique le plus élevé dans le domaine de la qualité de l'audit externe, suivi de la Grande Bretagne, et l'Arabie Saoudite. Ainsi, la figure ci-dessus montre le nombre d'article scientifiques publiés par pays portant sur le concept de la qualité d'audit externe de la période entre 1994-2025.

Figure N°8 : Nombre d'articles publiés par pays sur la qualité d'audit externe :



Source : Auto-Conception.

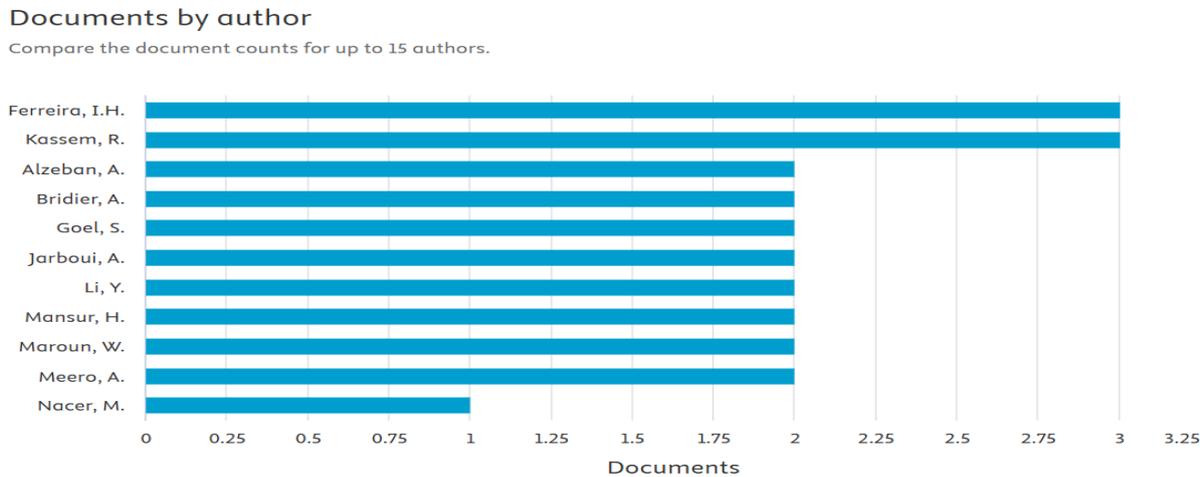
4. Analyse par auteur :

Cette analyse permet de visualiser les liens de collaboration entre les auteurs introduits sur notre base de données. Selon la figure produite et en consultant la base de données extraite depuis Scopus, l'article objet de la collaboration bien cité et analysé a été préparé par les 3 auteurs représentés par : Brown, Philip; Preiato, John et Tarca, Ann en 2014, publié dans le journal « [Journal of Business Finance and Accounting](#) », avec un nombre de citations de 249.

L'article est intitulé « Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards: An Audit and Enforcement Proxy ».

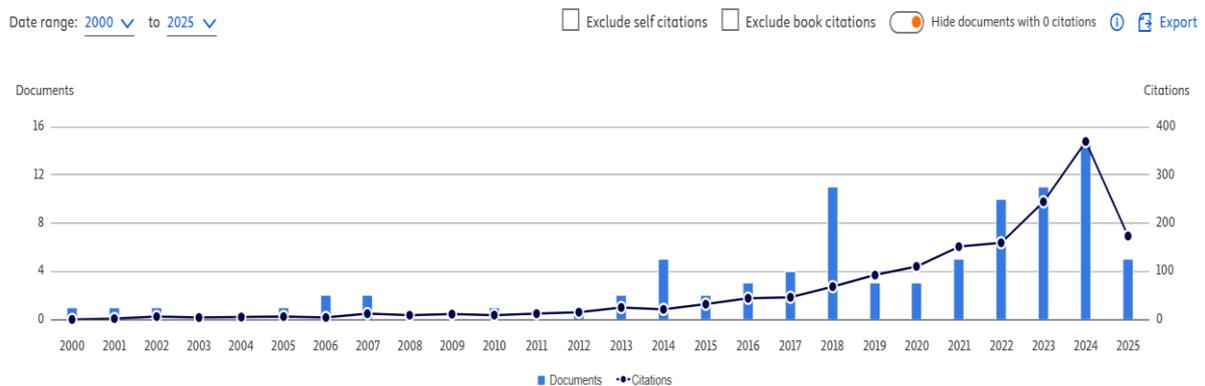
Au Maroc, l'article objet de la collaboration analysé, a été préparé par les 5 auteurs représentés par : Mahouat Nacer ; Lemsieh Hafsa, El Gharbaoui Ouissale, Ibtissam Abarar et Abderrahim Benlakouiri publié dans le journal « Pakistan Journal of life and Social Science », avec un nombre de citations de 2. L'article est intitulé « Proposal for a Conceptual Model on the Role of Digitalization in Improving External Audit Quality ». Ainsi, la figure ci-dessus montre le nombre d'article scientifiques publiés par auteur portant sur le concept de la qualité d'audit externe de la période entre 1994-2025.

Figure N°9 : Nombre d'articles publiés par auteur sur la qualité d'audit externe :



Source : Scopus

Figure N°10 : Nombre de citations des articles scientifiques publiés de la période entre 2000-2025 sur la qualité d'audit externe :



Source : Scopus

Ainsi, la figure ci-dessus montre le nombre d'article scientifiques publiés tirés auprès de la base de données scopus par année et par nombre de citations annuel des publications scientifiques portant sur le concept de la qualité d'audit externe de la période entre 2000-2025.

5. Discussions :

La qualité de l'audit est au cœur des préoccupations en matière de gouvernance d'entreprise, tant elle conditionne la fiabilité des états financiers et la confiance des parties prenantes. Toutefois, cette qualité demeure une notion difficile à cerner, dans la mesure où elle est influencée par une diversité de facteurs, de perceptions et de contextes. À travers cette revue de littérature qualitative, Mesbahi, El Menzhi et Ait Kassi proposent une analyse structurée et approfondie des contributions scientifiques majeures ayant traité cette thématique, en mettant en évidence la pluralité des approches adoptées, des indicateurs mobilisés et des cadres théoriques explorés.

Notre article révèle que la majorité des recherches évaluent la qualité d'audit à travers une approche qui s'intéresse aux caractéristiques de l'auditeur et de son cabinet, telles que la compétence, l'indépendance, la réputation ou encore les honoraires. Dans l'étude de Mesbahi (2024), ce dernier souligne que l'approche directe, bien que moins mobilisée, se concentre quant à elle sur l'analyse du processus d'audit, de ses différentes phases et de la conformité aux normes professionnelles. Ce déséquilibre méthodologique souligne la complexité de la mesure directe, mais aussi la nécessité d'en promouvoir l'usage pour une appréciation plus fiable et contextualisée des prestations d'audit.

De plus, en s'inspirant de certains travaux, notamment celui de Wooten (2003) et Manita (2009), Mesbahi (2024), nous avons essayé de proposer une modélisation synthétique conceptuelle des indicateurs de mesure de la qualité d'audit externe issus de notre revue de littérature théorique et empirique, et ce, d'après l'approche classique proposée par De Angelo (1981).

Notre étude met également en évidence une dynamique croissante de la recherche sur la qualité d'audit, notamment à partir des années 2000, en réaction aux scandales financiers ayant remis en cause la crédibilité de la profession. Toutefois, le corpus analysé reste dominé par des contributions issues des contextes américain, chinois, français et tunisien, ce qui laisse entrevoir un déficit de travaux dans des environnements spécifiques comme le Maroc. Ce constat ouvre des perspectives intéressantes pour des recherches futures ancrées dans les réalités institutionnelles et culturelles locales.

En somme, cette revue de littérature met en lumière la complexité et la richesse du concept de la qualité d'audit externe, tout en appelant à un renouvellement des approches et à un élargissement des terrains d'étude. Elle constitue ainsi une base précieuse pour les chercheurs et praticiens désireux de mieux comprendre les enjeux de qualité dans le domaine de l'audit financier.

Conclusion

Le concept de l'audit externe a été adopté dans ce cadre comme un contenu normalisateur et régulateur des asymétries d'information, du comportement opportuniste des dirigeants au sein des entreprises, il veille également à l'amélioration de la transparence et de la promotion de la confiance des différentes parties prenantes de l'entreprise. Toutefois, le développement des outils de mesure de la qualité d'audit externe, les différentes étapes et processus de l'audit externe, sont pour l'intérêt des actionnaires, des managers et des investisseurs institutionnels, ce qui favorise par la suite l'amélioration de la gouvernance des entreprises. De plus, ces récentes crises financières et économiques s'interrogent sur le rôle de l'auditeur externe dans l'amélioration de la responsabilité des gestionnaires, la promotion de la culture de performance, la transparence et la reddition des comptes au sein des entreprises. De ce fait, la qualité d'audit externe se trouve à nouveau questionné sur ses principes, ses processus et sa contribution à l'amélioration du gouvernement d'entreprise. Au Maroc, le nombre limité de recherches disponibles ne renseigne pas sur tous les aspects de la qualité d'audit externe. En effet, ce cadre théorique et examen systématique est nécessaire, car il a pour rôle principal d'étudier les mesures de la qualité d'audit externe et faire face à la complexité du concept étudié.

Perspectives de recherche :

Nous recommandons de mener des recherches complémentaires en adoptant une méthodologie quantitative, notamment à travers la diffusion d'un questionnaire destiné aux commissaires aux comptes des entreprises publiques marocaines considérées comme stratégiques. Ces entités évoluent dans un secteur clé, qui contribue de manière significative à la création de richesse, ainsi qu'au développement et à la croissance de l'économie marocaine.

Références :

- Ahmina, L., & Agoes, S. (2015). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164. doi: 10.1016/j.sbspro.2014.11.083.
- Al-Ajmi, J et Saudagara, S. (2011). Perceptions of auditors and financial-statement users regarding auditor independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal* 26(January):130-160. DOI:10.1108/02686901111095010
- Alassane Ouattara, (2016). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit. *Gestion et management*. Université Paris-Est. Français. ffNNT : ff. fftel-01429259f
- Ahmad, F. I., Hniche, O., & Chegri, B. E. (2023). L'indépendance de l'auditeur externe: un construit social collectif. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(3-1), 1-21.
- Ali Dardour, (2009), L'influence de la gouvernance et de la performance sur la rémunération des dirigeants : Le rôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées, Thèse de doctorat, Université de Toulouse.
- Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D.A., Stein, M.T. (2006b). An analysis of cross-sectional differences in big and non-big public accounting firms' audit programs *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 25 : 27-48.
- Bouaziz SI Mohamed et Maalemi, (2023). Le triangle d'or (audit externe, audit interne et comité d'audit), comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière : *Revue de littérature*, Université IBN ZOHR- Maroc.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1.
- [DeAngelo, L. E.\(1981a\). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*: 183–199. \(21\). DeAngelo, L.E, \(1981b\). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3 \(1981\) 113-127. North-Holland Publishing Company. \[https://doi.org/10.1016/0165-4101\\(81\\)90009-4\]\(https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4\)](#)
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3) : 183-199.
- El fakir, M. (2023). L'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit: Une revue de littérature systématique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(2-1), 26-44.

Loi n°19-20 modifiant et complétant la loi n°17-95 relative aux SA

Mahouat, N., Gharrafi, M., Wissal, H., Rachida, B., Abdelaziz, B., & Zaim, M. (2024). Impact of Cooperation between Internal and External Auditors on Internal Audit Effectiveness in Moroccan Public Companies: Analysis using the Structural Equation Modeling (SEM). *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2), 7046-7059.

Mahouat, N., EL Azzouzi, N., Benlakouiri, A., & Makhroute, M. (2023). The role of external audit in improving public sector organisational performance in Morocco : Theoretical approach. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(4-1), 300-312. <https://doi.org/10.5281/zenodo.8264715>

Mahouat Nacer, Lemsieh Hafsa, Ouissale El Gharbaoui, Benlakouiri Abderrahim, Abarar Ibtissam. (2024). Proposal for a Conceptual Model on the Role of Digitalization in Improving External Audit Quality. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22 (22(2)), pp.3650-3658. (10.57239/PJLSS-2024-22.2.00267). (hal-04695125), DOI : [10.57239/PJLSS-2024-22.2.00267](https://doi.org/10.57239/PJLSS-2024-22.2.00267)

Mahouat , N., Lemsieh , H. et Benlakouiri , A. (2024). The contribution of external audit to improving corporate governance: Case study of a Moroccan public company « ALPHA ». *Revue Française d'Economie et de Gestion*. 5, 10 (oct. 2024). <https://doi.org/10.5281/zenodo.13993822>

Mahouat, Nacer. (2025). Contribution à l'étude d'impact de la qualité d'audit externe sur l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques : Cas des entreprises publiques Marocaines stratégiques. Thèse de doctorat.

Makram Chemangui, (May 2006). Evaluation de la qualité de l'Audit interne/Audit externe : Application dans le cadre des relations d'agence internes, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie.

[Makram Chemingui, \(2004\). La conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : application selon la démarche du paradigme de Churchill. Thèse de doctorat.](#)

Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe: proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *M@n@gement*, 11(2), 191-210.

Manita, R. (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Fr. 1-22

Manita, R., & Chemangui, M. (2007). « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique », 28ème Congrès de l'AFC, pp. 1–24

Manita, R., & Elommal, N. (2010). The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. International Journal of Business, 15(1), 88-99.

Mesbahi et al. (2024). La qualité de l'audit : Revue de littérature qualitative, Revue AME Vol 6, No 2, 162-185.

Riadh Manita, (2008), « La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit », M@n@gement 2008/2, Vol. 11, pp : 191- 210.

Zaafrane Mansouria, (2018). La Qualité de l'Audit Externe Outil de Performance des Entreprises : Etude empirique d'un échantillon des commissaires aux comptes et préparateurs des états financiers en Algérie, Université Abdl Hamid Ibn Badis Mostaganem. Thèse de doctorat