

Les déterminants de la qualité de l'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable au Togo : une lecture critique des acteurs.

Abstract:

This study explores the main determinants of the quality of statutory audits in accounting firms in Togo. It adopts a qualitative, exploratory, and comprehensive approach, based on 22 semi-structured interviews conducted with eight partners, nine managers, and five senior auditors from twenty firms. Participants were selected purposefully based on their role, experience, and involvement in audit engagements, until semantic saturation was reached. Lasting between 45 and 69 minutes, the interviews were recorded, transcribed, and analyzed using thematic content analysis assisted by NVivo 12. The results show that audit quality depends on individual, organizational, and technological factors. Technical and digital skills improve risk assessment, the detection of anomalies, data analysis, and the traceability of controls. However, their effectiveness remains contingent on professional judgment and skepticism. Continuing education, knowledge sharing, supervision, and management support also enhance the rigor of engagements. Conversely, time pressure and work overload reduce due diligence. Finally, independence remains essential, although it can be undermined by economic dependence and the blurring of lines between auditing and consulting.

Introduction: Depuis les crises financières d'Enron, de WorldCom et de Wirecard jusqu'aux défaillances plus récentes d'entreprises auditées, la qualité de l'audit légal demeure au centre des préoccupations scientifiques, professionnelles et réglementaires (Harazem et al., 2023 ; Fatima et al., 2024). En Occident, malgré le renforcement des normes, de l'indépendance des auditeurs et des dispositifs de supervision, les inspections continuent de révéler des insuffisances relatives à l'évaluation des risques, aux estimations comptables, à la reconnaissance des revenus et à la collecte des éléments probants. En 2024, le Public Company Accounting Oversight Board a relevé des déficiences dans 39 % des audits américains inspectés, contre 46 % en 2023. Au Royaume-Uni, seulement 74 % des audits examinés en 2024 ont été jugés satisfaisants ou nécessitant des améliorations limitées. La conformité formelle aux normes ne garantit pas automatiquement un audit de qualité.

La qualité de l'audit peut être définie, dans la perspective fondatrice de DeAngelo (1981), comme la probabilité conjointe qu'un auditeur découvre une anomalie significative dans les comptes et qu'il la signale. La première composante dépend principalement de sa compétence, de son expérience et de la pertinence des procédures mises en œuvre, tandis que la seconde renvoie à son indépendance, à son intégrité et à sa résistance aux pressions du client. Francis (2011), Knechel et al. (2013), DeFond et Zhang (2014), Christensen et al. (2016) et Rajgopal, Srinivasan et Zheng (2021) montrent toutefois que la qualité de l'audit demeure un concept multidimensionnel difficilement observable. Elle peut être appréciée à partir de la conformité aux normes, de la qualité des éléments probants, de la capacité à détecter les anomalies, de la pertinence de l'opinion formulée, de la réduction de la gestion opportuniste des résultats et de la confiance accordée aux états financiers.

L'audit légal désigne, pour sa part, une mission de contrôle externe imposée par les textes à certaines catégories d'entités et exercée par un commissaire aux comptes indépendant. Il consiste à vérifier la régularité et la sincérité des comptes, à apprécier s'ils donnent une image fidèle de la situation financière et à exprimer une opinion motivée. Dans l'espace OHADA, le commissaire aux comptes assure une mission permanente de vérification des documents comptables, sans s'immiscer dans la gestion de l'entité. Il est également tenu d'alerter les dirigeants lorsqu'il relève des faits susceptibles de compromettre la continuité de l'exploitation. Les déterminants de la qualité de l'audit légal correspondent donc aux facteurs individuels, organisationnels, technologiques et institutionnels qui favorisent ou limitent l'accomplissement efficace de cette mission.

En effet, la compétence technique et l'expérience permettent à l'auditeur de comprendre l'activité du client, d'identifier les zones à risque et d'adapter les tests d'audit (Bonner & Lewis, 1990 ; Libby & Luft, 1993 ; Gul, Wu & Yang, 2013). L'indépendance réduit le risque que les liens économiques et sociaux avec le client altèrent le jugement professionnel (Tepalagul & Lin, 2015 ; Lennox & Wu, 2018). Le scepticisme professionnel conduit l'auditeur à questionner les déclarations de la direction et à rechercher des preuves contradictoires plutôt qu'à accepter passivement les explications fournies (Hurt et al., 2013 ; Brazel, Jackson, Schaefer & Stewart, 2016). À ces dimensions s'ajoutent l'éthique, la supervision, la revue des dossiers, les honoraires, la durée du mandat, la spécialisation sectorielle et la culture de qualité du cabinet.

Cependant, ces ressources peuvent perdre leur efficacité lorsque les auditeurs subissent une pression budgétaire excessive, une surcharge de travail ou des délais insuffisants. Svanström (2016), Persellin, Schmidt, Vandervelde et Wilkins (2019) ainsi que Christensen, Newton et Wilkins (2021) associent ces contraintes à des risques de réduction prématurée des travaux, de documentation insuffisante et de moindre vigilance. Parallèlement, la transformation numérique renouvelle les méthodes d'audit. Les outils d'analyse de données peuvent élargir les populations testées et faciliter la détection d'opérations atypiques, mais leur efficacité dépend des compétences numériques, de la fiabilité des données et du maintien du jugement professionnel, comme l'observent Appelbaum, Kogan et Vasarhelyi (2017), Salijeni, Samsonova-Taddei et Turley (2019) ainsi que Manita, Elommal, Baudier et Hikkerova (2020).

Depuis 2020, cette approche strictement centrée sur l'auditeur individuel est progressivement remplacée par une conception systémique de la qualité. L'IAASB (2025) exige des cabinets qu'ils mettent en place un système proactif de gestion de la qualité adapté à leur taille, à leurs missions et aux risques rencontrés. Ce système couvre notamment la gouvernance du cabinet, les règles éthiques, l'acceptation des clients, les ressources humaines et technologiques, la réalisation des missions, la circulation de l'information ainsi que le suivi des déficiences. La qualité résulte ainsi de l'interaction entre les caractéristiques de l'auditeur, l'organisation du cabinet, le comportement du client et l'environnement réglementaire.

Cette question revêt une importance particulière en Afrique, où les cabinets exercent dans un contexte marqué par la prédominance des petites entités, l'informalité, la faiblesse de certains systèmes de contrôle interne et la forte concentration de la décision entre les mains des dirigeants. Au Togo, le Recensement général des entreprises de 2018 a dénombré 119 318 unités économiques, ce qui traduit l'ampleur du besoin de sécurisation de l'information comptable. L'enquête de la Banque mondiale de 2023 indique que 114 des 148 établissements répondants, soit 77 %, déclaraient avoir fait contrôler et certifier leurs états financiers par un auditeur externe. Cette proportion descriptive ne doit toutefois pas être assimilée à une estimation nationale, mais elle confirme la place croissante de l'audit externe dans les entreprises enquêtées.

Néanmoins, l'existence de normes communes ne permet pas de conclure à une qualité uniforme des missions. Les cabinets togolais sont confrontés à l'insuffisance des ressources spécialisées, à la concentration du portefeuille clients, aux honoraires peu adaptés à la complexité des missions, à la pression des délais, à l'accès tardif aux pièces comptables et à la dépendance économique vis-à-vis de certains clients. La gouvernance familiale des entreprises, la rétention d'informations et la confusion entre conseil comptable et certification peuvent également menacer l'indépendance réelle de l'auditeur.

Les recherches antérieures évaluent souvent la qualité à partir d'indicateurs indirects, tels que la taille du cabinet, les honoraires ou la gestion des résultats. De même, elles isolent les déterminants individuels sans suffisamment examiner leurs interactions avec les contraintes du cabinet et les comportements du client. Les travaux empiriques restent concentrés sur l'Amérique du Nord, l'Europe et l'Asie, alors que les réalités professionnelles de l'espace OHADA sont encore peu documentées. Dès lors, une lecture critique fondée sur les perceptions croisées des commissaires aux comptes, collaborateurs, experts-comptables, responsables financiers et dirigeants apparaît nécessaire. La question centrale est ainsi formulée : quels sont les déterminants qui renforcent ou fragilisent la qualité de l'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable au Togo ? Ainsi, cet article vise à explorer les déterminants de la qualité de l'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable au Togo.

L'article est structuré en trois parties. La première partie expose l'état de l'art sur les variables mises en jeu. La deuxième partie présente le cadre méthodologique de l'étude et la troisième partie est consacrée à la présentation et à la discussion des résultats de l'étude.

1. Etat de l'art

1.1 Théorie des ressources et des compétences

La théorie des ressources et des compétences, issue notamment des travaux de Wernerfelt (1984), Barney (1991) et Grant (1991), explique les différences de performance entre les organisations par l'hétérogénéité des ressources qu'elles possèdent et par leur capacité à les mobiliser efficacement. Selon Barney (1991), une ressource peut procurer un avantage durable lorsqu'elle est créatrice de valeur, rare, difficilement imitable et non substituable. Les ressources peuvent être matérielles, humaines, technologiques, financières, organisationnelles ou réputationnelles. Toutefois, leur simple possession ne suffit pas : l'organisation doit les combiner et les transformer en compétences opérationnelles adaptées à ses objectifs.

Cette théorie considère la qualité de l'audit légal comme le résultat de la mobilisation coordonnée de plusieurs ressources. Celles-ci comprennent les connaissances comptables et juridiques, l'expérience des auditeurs, la spécialisation sectorielle, la formation continue, les outils numériques, les méthodes de travail, la documentation technique, les procédures de supervision, la réputation du cabinet ainsi que le temps consacré aux missions. Les compétences techniques permettent d'identifier les risques et de détecter les anomalies significatives. Les compétences relationnelles facilitent la collecte des informations et les échanges avec les clients. Enfin, les compétences éthiques contribuent à préserver l'indépendance, l'intégrité, l'objectivité et le scepticisme professionnel de l'auditeur.

Cette théorie privilégie les ressources internes et accorde une attention limitée aux contraintes réglementaires, institutionnelles et relationnelles. Elle explique difficilement pourquoi des cabinets disposant de ressources comparables produisent des audits de qualité différente. Elle sous-estime également les pressions des clients, les conflits d'intérêts et les comportements individuels des auditeurs.

La théorie des ressources et des compétences est pertinente pour identifier les déterminants internes de la qualité de l'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable au Togo. Elle permet d'examiner comment la formation, l'expérience, la spécialisation sectorielle, les compétences numériques, les effectifs disponibles, la supervision et les outils d'audit influencent la conduite des missions. Elle aide également à comprendre pourquoi certains cabinets appliquent plus rigoureusement les normes professionnelles que d'autres, malgré un environnement juridique commun.

Cette théorie permet ainsi d'analyser les écarts entre les cabinets de grande taille, disposant de ressources diversifiées et de procédures formalisées, et les cabinets plus modestes, parfois confrontés à une insuffisance de personnel, de temps ou de technologies. Elle justifie enfin la lecture critique des acteurs, puisque les auditeurs, les collaborateurs et les clients peuvent apprécier différemment la disponibilité et l'utilisation effective de ces ressources. Elle relie donc les capacités organisationnelles du cabinet à la fiabilité des travaux réalisés et de l'opinion d'audit formulée.

1.3 Travaux antérieurs sur les déterminants de la qualité de l'audit légal

La qualité de l'audit légal a fait l'objet de nombreux travaux empiriques en raison de son importance pour la crédibilité de l'information financière. DeAngelo (1981) la définit comme la probabilité conjointe que l'auditeur découvre une anomalie significative et qu'il la signale. Cette définition distingue implicitement deux catégories de déterminants : les facteurs qui favorisent la détection des anomalies, tels que la compétence et l'expérience, et ceux qui conditionnent leur révélation, notamment l'indépendance et l'éthique. Francis (2011), Knechel et al. (2013) ainsi que DeFond et Zhang (2014) considèrent néanmoins la qualité de l'audit comme une construction multidimensionnelle dépendant simultanément des caractéristiques de l'auditeur, du cabinet, de la mission, du client et de l'environnement institutionnel.

Les compétences professionnelles constituent un premier déterminant majeur. Bonner et Lewis (1990) montrent que les connaissances techniques, l'expérience et les capacités de raisonnement différencient les auditeurs les plus performants. Libby et Luft (1993) précisent que la qualité du jugement dépend de l'interaction entre les aptitudes, les connaissances, la motivation et l'environnement de travail. Gul, Wu et Yang (2013) établissent, à partir de données relatives aux associés signataires, que les caractéristiques individuelles des auditeurs expliquent une partie des variations de la qualité des audits. L'expérience facilite notamment l'identification des risques, l'interprétation des éléments probants et la détection des traitements comptables inhabituels. La spécialisation sectorielle renforce également la qualité, car elle permet à l'auditeur de mieux comprendre les modèles économiques et les risques propres au secteur du client. Reichelt et Wang (2010) observent ainsi que les auditeurs bénéficiant d'une expertise sectorielle nationale et locale sont associés à une meilleure qualité de l'information financière.

L'indépendance constitue un deuxième déterminant essentiel. Tepalagul et Lin (2015) montrent que la dépendance économique, la fourniture de services autres que l'audit, la durée de la relation et les liens avec les dirigeants peuvent altérer l'objectivité de l'auditeur. Toutefois, les résultats relatifs à la durée du mandat demeurent contrastés. Une relation prolongée peut créer une proximité excessive et réduire la vigilance, mais elle peut aussi améliorer la connaissance du client. Cameran, Prencipe et Trombetta (2016) concluent que la rotation peut restaurer l'indépendance perçue, tout en générant une perte temporaire de connaissances spécifiques. Lennox et Wu (2018) soulignent pareillement que les effets de la rotation des associés dépendent du contexte institutionnel et de la complexité de la mission.

Le scepticisme professionnel influence aussi la qualité du jugement. Hurtt, Brown-Liburd, Earley et Krishnamoorthy (2013) indiquent qu'un auditeur sceptique recherche davantage d'éléments probants et remet plus facilement en cause les explications de la direction. Brazel, Jackson, Schaefer et Stewart (2016) montrent que le scepticisme améliore la détection des incohérences, particulièrement lorsque les indicateurs financiers ne correspondent pas aux réalités opérationnelles. Cependant, le scepticisme ne produit ses effets que si l'auditeur dispose de temps, d'autonomie et d'un soutien hiérarchique suffisants. Une attitude critique peut être affaiblie par la pression du client, la recherche de rentabilité ou la crainte d'un conflit avec l'associé responsable.

La taille et l'organisation du cabinet sont également fréquemment mobilisées. Francis et Yu (2009) constatent que les bureaux de grande taille produisent généralement des audits de meilleure qualité grâce à leurs ressources, à leur portefeuille d'expériences et à leurs dispositifs de supervision. Choi et al. (2010) parviennent à une conclusion comparable concernant la taille locale du bureau d'audit.

Néanmoins, Bills, Swanquist et Whited (2016) montrent qu'une croissance trop rapide du portefeuille peut détériorer la qualité lorsque les effectifs, la supervision et les capacités organisationnelles ne progressent pas au même rythme. La taille n'est donc pas une garantie absolue : son effet dépend de la disponibilité réelle des ressources et de la culture de qualité du cabinet. Les contraintes de travail constituent, à l'inverse, des facteurs susceptibles de réduire la qualité. Svanström (2016) associe la pression budgétaire à des comportements de réduction de la qualité, notamment l'acceptation d'explications insuffisantes et l'interruption prématurée de certaines procédures. Persellin, Schmidt, Vandervelde et Wilkins (2019) observent que la surcharge de travail affecte la performance, le bien-être et la capacité de jugement des auditeurs. Christensen, Newton et Wilkins (2021) soulignent également que les contraintes temporelles peuvent limiter la profondeur des vérifications. Des honoraires insuffisants peuvent conduire les cabinets à réduire les heures consacrées aux missions, tandis que des honoraires excessivement importants peuvent renforcer la dépendance économique envers le client.

La transformation numérique introduit enfin de nouveaux déterminants. Appelbaum, Kogan et Vasarhelyi (2017) montrent que l'analyse de données permet d'examiner des populations plus étendues et de repérer des opérations inhabituelles. Salijeni, Samsonova-Taddei et Turley (2019) constatent cependant que ces technologies transforment le jugement professionnel sans supprimer les risques d'interprétation. Manita et al. (2020) soutiennent que la digitalisation peut améliorer la traçabilité, la rapidité et l'étendue des contrôles, mais que son effet dépend des compétences numériques des équipes et de la qualité des données. En 2026, les consultations de l'IAASB confirment que l'intelligence artificielle soulève encore des questions de gouvernance, de cohérence d'application et de contrôle des technologies utilisées dans les missions. iaasb.org

Ces résultats ont conduit l'IAASB à adopter une conception systémique de la qualité. Les normes ISQM 1, ISQM 2 et ISA 220 révisée placent au centre de la qualité la gouvernance du cabinet, les ressources, les règles éthiques, l'acceptation des clients, la supervision et le traitement des déficiences. iaasb.org Cependant, les travaux existants restent majoritairement concentrés sur les marchés occidentaux et asiatiques et utilisent souvent des indicateurs indirects comme les accruals, la taille du cabinet ou l'opinion d'audit. Ils examinent rarement de manière simultanée les déterminants techniques, éthiques, économiques, relationnels et institutionnels. Dans le contexte togolais, une analyse fondée sur les perceptions croisées des auditeurs, associés, collaborateurs, responsables financiers et dirigeants permettrait donc de comprendre comment les normes formelles sont réellement appliquées et quels facteurs renforcent ou fragilisent concrètement la qualité de l'audit légal.

2. Méthodologie de la recherche

Cette section présente la démarche qualitative retenue, la constitution de l'échantillon, les modalités de collecte ainsi que les techniques de traitement et d'analyse des données.

2.1. Justification de l'approche qualitative

Cette recherche adopte une démarche qualitative de nature exploratoire et compréhensive. Ce choix se justifie par la volonté de comprendre, à partir de l'expérience des professionnels, les facteurs techniques, humains, organisationnels, relationnels et institutionnels qui déterminent la qualité de l'audit légal au Togo. La qualité de l'audit étant un phénomène multidimensionnel difficilement observable directement, une enquête exclusivement quantitative ne permettrait pas d'en saisir toute la complexité. Les entretiens donnent aux acteurs la possibilité d'expliquer leurs pratiques, les contraintes rencontrées et les arbitrages effectués. L'approche qualitative permet ainsi de confronter les prescriptions normatives aux réalités quotidiennes des cabinets d'expertise comptable.

2.2. Méthode d'échantillonnage et caractéristiques des répondants

La population étudiée est constituée des professionnels participant directement à la réalisation, à la supervision ou à la validation des missions d'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable établis au Togo. Elle comprend les associés signataires, les managers d'audit et les auditeurs seniors. Ces catégories d'acteurs ont été retenues parce qu'elles occupent des positions complémentaires dans le processus d'audit. Les associés assument la responsabilité finale des missions et de l'opinion formulée ; les managers planifient et supervisent les travaux ; les auditeurs seniors exécutent les procédures, collectent les éléments probants et documentent les constats.

Les participants ont été sélectionnés au moyen d'un échantillonnage par saturation sémantique. Néanmoins, quatre critères d'inclusion ont été appliqués : exercer dans un cabinet réalisant des missions d'audit légal au Togo ; participer directement à ces missions ; posséder au moins cinq années d'expérience ; et accepter de prendre part volontairement à l'entretien. Une logique de variation maximale a également été recherchée en diversifiant les fonctions, le sexe, l'âge, le niveau de formation, l'ancienneté et la taille ou l'affiliation des cabinets. Au total, 22 professionnels provenant de 20 cabinets ont participé à l'étude. L'échantillon comprend huit associés, neuf managers et cinq auditeurs seniors. Il est composé de quinze hommes et de sept femmes. L'âge des participants varie de 32 à 48 ans, tandis que leur expérience professionnelle se situe entre 7 et 22 ans. Les profils retenus possèdent des diplômes spécialisés, notamment le DEC, le DECOFI, le DESCOGEF, le DSCG ainsi que des masters en comptabilité, contrôle, audit ou finance.

Le nombre d'entretiens n'a pas été fixé sur la seule base d'une exigence statistique. La collecte a été poursuivie jusqu'à l'atteinte de la saturation thématique, entendue comme le moment où les nouveaux entretiens ne produisent plus d'informations substantiellement nouvelles. À partir des derniers entretiens, les mêmes explications concernant la compétence, l'indépendance, le scepticisme professionnel, la pression des délais, les honoraires, la supervision et les technologies revenaient de manière récurrente. Le vingt-deuxième entretien a permis de confirmer cette saturation.

Tableau 1 : Caractéristiques des interviewés

CODE	SEXE	ÂGE	FONCTION	EXPERIENCE (ANS)	NIVEAU D'ETUDE	CABINET D'AUDIT	DUREE ENTRETIEN
E1	M	45	ASSOCIE	18	DECOFI	FICAO GRANT THORNTON	62 MIN
E2	M	39	MANAGER	12	MASTER CCA	FICAO GRANT THORNTON	58 MIN
E3	F	36	MANAGER	10	MASTER AUDIT	PKF/BAGE	54 MIN
E4	M	42	ASSOCIE	16	DEC	KPMG TOGO	66 MIN
E5	M	34	AUDITEUR SENIOR	9	DSCG	KPMG TOGO	49 MIN
E6	F	38	MANAGER	11	DESCOGEF	CABINET HLB-TOGO- DYK AUDIT &ADVISORY	57 MIN
E7	M	41	ASSOCIE	15	DEC/DECOFI	CABINET AUDIT ET CONSEILS REUNIS	61 MIN
E8	M	37	MANAGER	11	MASTER AUDIT ET CONTROLE DE GESTION	CABINET ISCT	52 MIN
E9	F	33	AUDITEUR SENIOR	8	MASTER CCA	CABINET BUREAU D'EXPERTISE COMPTABLE	46 MIN
E10	M	47	ASSOCIE	20	DEC/DECOFI	CABINET GLOBAL EXPERTISE TOGO	68 MIN
E11	M	35	MANAGER	10	MASTER FINANCE	CABINET 2E – FINANCES	51 MIN
E12	F	40	MANAGER	13	MASTER CCA	CABINET FIOA	56 MIN
E13	M	44	ASSOCIE	17	DEC/DECOFI	AUDIT &CONSULTING CENTER	63 MIN
E14	M	36	AUDITEUR SENIOR	9	MASTER AUDIT	CABINET ACI	47 MIN
E15	F	32	AUDITEUR SENIOR	7	MASTER CCA	2AS-CONSEIL	45 MIN
E16	M	43	ASSOCIE	16	DEC/DECOFI	PACT CONSULTING	64 MIN
E17	M	38	MANAGER	12	MASTER AUDIT	CABINET IIC	53 MIN
E18	F	35	MANAGER	10	MASTER FINANCE	EURAFRIQUE CONSEILS	50 MIN
E19	M	46	ASSOCIE	19	DEC/DECOFI	TATE & ASSOCIES	67 MIN

E20	M	34	AUDITEUR SENIOR	8	MASTER CCA	SAFECO	48 MIN
E21	F	39	MANAGER	13	MASTER AUDIT	KEKAR	55 MIN
E22	M	48	ASSOCIE	22	DEC/DECOFI	KG- AFRIC&ASSOCIATES	69 MIN

Source : Réalisé par nous-même, 2026

2.2 Méthode d'analyse et de traitement des données

Les données ont été recueillies au moyen d'entretiens individuels semi-directifs conduits à l'aide d'un guide élaboré à partir de la littérature et du cadre théorique. Ce guide était organisé autour de plusieurs thèmes : définition de la qualité de l'audit légal, compétences de l'auditeur, indépendance, éthique, scepticisme professionnel, organisation des missions, supervision, honoraires, relations avec les clients, contraintes temporelles, technologies numériques et environnement réglementaire. La structure semi-directive a permis d'assurer la comparabilité des réponses tout en laissant aux participants la possibilité de développer librement leur expérience. Les entretiens ont duré entre 45 et 69 minutes. Avec l'accord des répondants, ils ont été enregistrés, puis intégralement retranscrits. L'anonymat a été garanti au moyen des codes E1 à E22. Le traitement des données a été réalisé avec le logiciel NVivo 12, suivant une analyse de contenu thématique. Une première lecture flottante des transcriptions a permis de se familiariser avec le corpus. Un codage mixte a ensuite été effectué : certains codes provenaient du cadre théorique, tandis que d'autres ont émergé des discours des participants. Les codes ont été regroupés en sous-thèmes puis en thèmes centraux. Les convergences, divergences et relations entre catégories d'acteurs ont été examinées.

3. Résultats et discussions de la recherche

3.1 Analyse des discours sur la qualité de l'audit légal

Les entretiens réalisés auprès des auditeurs et responsables des cabinets montrent que la qualité de l'audit légal est perçue comme une construction multidimensionnelle reposant principalement sur la compétence, l'indépendance, le scepticisme professionnel, l'expérience et le respect des normes.

Pour les répondants, elle ne se limite pas à la délivrance d'une opinion sur les comptes ; elle dépend également de la rigueur des procédures, de la suffisance des éléments probants et de la capacité de l'auditeur à détecter les anomalies significatives. Un associé affirme ainsi : « Un audit de qualité exige que l'auditeur comprenne réellement l'activité du client et ne se contente pas de vérifier mécaniquement les pièces comptables » (E4). Cette déclaration souligne l'importance de la connaissance sectorielle et du jugement professionnel.

L'indépendance apparaît également comme une condition déterminante. Selon un manager, « l'auditeur peut être techniquement très compétent, mais si sa décision est influencée par la peur de perdre le client, la qualité de son opinion devient discutable » (E12). Les discours révèlent ainsi une tension entre les exigences déontologiques et la dépendance économique des cabinets envers certains clients. De même, la pression des délais et l'insuffisance des ressources sont régulièrement évoquées. Un auditeur senior explique : « Lorsque plusieurs missions doivent être finalisées dans une même période, le temps accordé aux contrôles approfondis devient parfois insuffisant » (E20). La supervision et la revue des dossiers apparaissent alors comme des mécanismes permettant de limiter les erreurs et les omissions.

Enfin, les participants insistent sur la formation continue et les technologies numériques. Comme le souligne un associé : « Les normes et les risques évoluent ; sans formation et sans outils adaptés, l'expérience seule ne suffit plus » (E16). L'analyse lexicale confirme la récurrence des termes « compétence », « indépendance », « normes », « contrôle », « expérience », « supervision », « preuves » et « client ». Leur fréquence et leur proximité dans le corpus justifient leur représentation dans le nuage de mots présenté ci-après.

270



272

273

277

Source : Résultats issus de nos enquêtes, Nvivo12

L'analyse textuelle issue de Nvivo 12 permet ensuite de mettre en évidence les thèmes récurrents dans les discours des auditeurs. Cette représentation statistique offre une vision synthétique des thèmes associés à la qualité de l'audit légal. Elle sert ainsi de point d'appui pour identifier les perceptions perçues par les professionnels et pour approfondir leur poids dans l'ensemble des données.

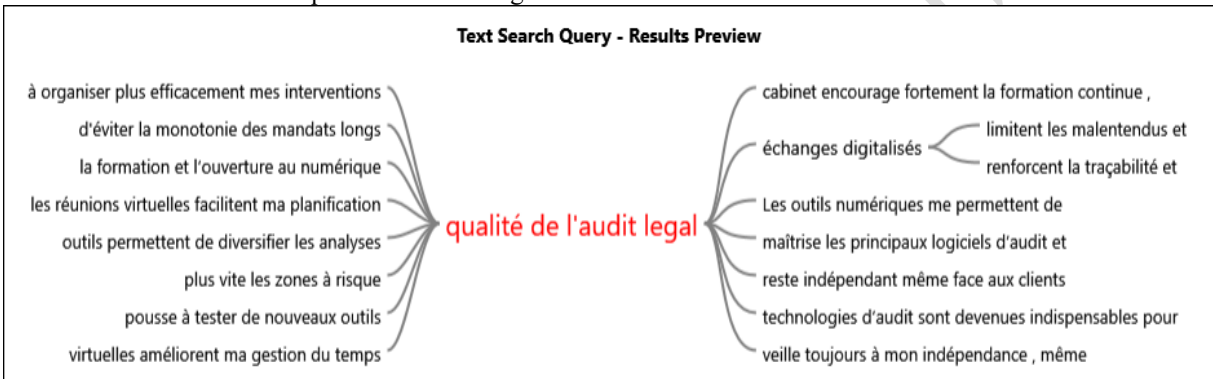
Tableau 3 : Fréquence d'apparition de mots clés

Groupe de mots	Fréquence
Qualité de l'audit légal	67 %
Outils et technologies	58 %
Réunions virtuelles	54 %
Échanges digitalisés	49 %
Cabinet et formation continue	42 %
Indépendance	37 %
Mandat et missions	33 %
Risques et zones sensibles	29 %

Source : Résultats issus de nos enquêtes, Nvivo12

Ce tableau révèle que la qualité de l'audit légal constitue le pilier central des perceptions des répondants, apparaissant comme le groupe lexical le plus représenté (67%). Elle est immédiatement suivie par les outils et technologies (58 %) ainsi que les réunions virtuelles (54 %), ce qui confirme le rôle déterminant de la digitalisation dans la modernisation des pratiques d'audit. Les échanges digitalisés (49 %) et les aspects liés au cabinet et à la formation continue (42 %) soulignent l'importance d'un environnement de travail structuré, formateur et technologiquement avancé. Viennent ensuite des dimensions plus conceptuelles comme l'indépendance de l'auditeur (37 %) et la gestion du mandat et des missions (33 %), qui conditionnent la rigueur et l'éthique de la profession. Enfin, les notions de risques et zones sensibles (29 %) rappellent la fonction essentielle de l'audit dans l'identification et l'évaluation des anomalies. Ces résultats permettent désormais de visualiser clairement les thématiques dominantes associées à la qualité de l'audit légal, ce qui se reflète de manière structurée dans l'arbre de mots ci-après.

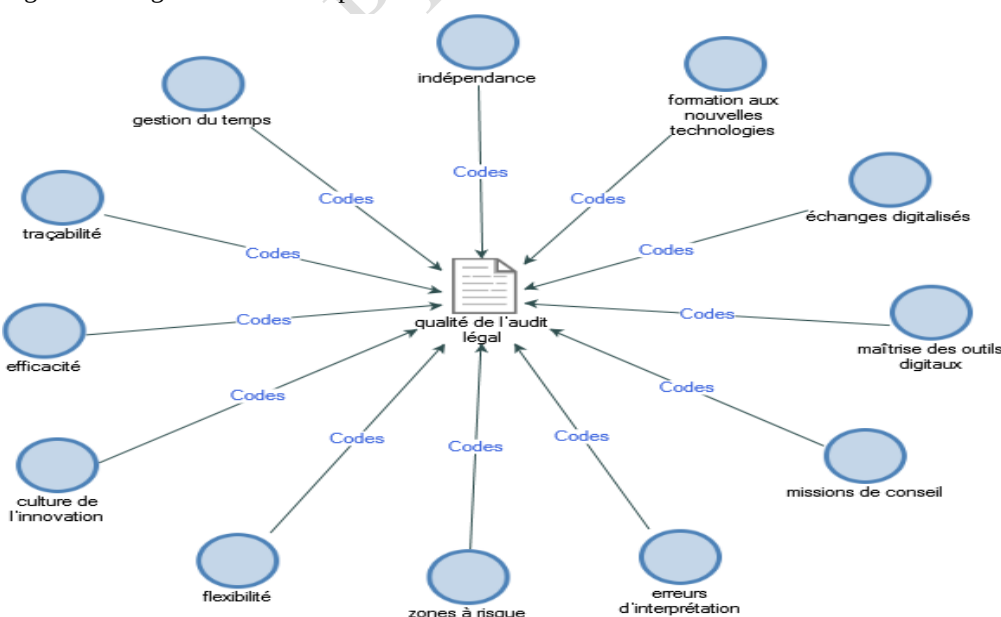
Figure 2 : Arbre de mots associé à la qualité de l'audit légal



Source : Résultats issus de nos enquêtes, Nvivo12

À partir de ces fréquences, l'exploration conceptuelle peut être affinée pour révéler les relations qui unissent les notions essentielles de la qualité de l'audit légal. Le diagramme des concepts clés permet de visualiser ces interactions en montrant comment les dimensions humaines, technologiques et organisationnelles s'articulent. Cette représentation enrichit la compréhension globale de l'axe en offrant une vision synthétique et approfondie des leviers qui influencent la qualité de l'audit.

Figure 3 : Diagramme de concept clés



300 Source : Résultats issus de nos enquêtes, Nvivo12

301 La qualité de l'audit légal est influencée par les compétences techniques et numériques des auditeurs. Les
302 participants soulignent que la maîtrise des outils digitaux facilite non seulement l'identification rapide des zones à
303 risque, mais améliore aussi la rigueur de leurs analyses. Cette évolution technologique rehausse le niveau d'expertise
304 exigé, obligeant les auditeurs à adapter continuellement leurs pratiques pour répondre aux standards professionnels
305 actuels.

306 Ainsi, les compétences numériques deviennent un déterminant central de la qualité de l'audit. Parallèlement, la
307 culture organisationnelle du cabinet joue un rôle déterminant dans le maintien d'un audit de qualité. Les entretiens
308 révèlent que les cabinets qui encouragent la formation continue, l'innovation et l'utilisation de technologies
309 émergentes renforcent significativement la capacité de leurs auditeurs à produire un travail fiable et conforme. Le
310 soutien institutionnel agit alors comme un levier d'apprentissage et de performance, structurant les conditions
311 nécessaires à une meilleure exécution des missions d'audit.

312 L'indépendance des auditeurs constitue également un facteur essentiel dans l'évaluation de la qualité de l'audit
313 légal. Malgré la pression potentielle de certains clients importants, les auditeurs affirment maintenir une objectivité
314 dans leurs interventions. L'usage des technologies numériques contribue d'ailleurs à cette indépendance en
315 permettant de distinguer strictement les missions d'audit des services de conseil, réduisant ainsi les zones de
316 confusion ou d'influence induite. La digitalisation est donc un mécanisme protecteur renforçant l'intégrité
317 professionnelle.

318 **4- Discussion des résultats**

319 Les résultats mettent en évidence trois principaux déterminants de la qualité de l'audit légal dans les cabinets
320 togolais : les compétences techniques et numériques des auditeurs, la culture organisationnelle du cabinet et
321 l'indépendance professionnelle. Ces dimensions ne produisent pas leurs effets de manière isolée. Leur articulation
322 détermine la capacité des cabinets à identifier les risques, à recueillir des éléments probants suffisants et à formuler
323 une opinion objective.

324 En premier lieu, les résultats montrent que les compétences techniques et numériques renforcent la qualité de l'audit
325 légal. Les personnes interrogées considèrent que la maîtrise des normes comptables, des procédures d'audit et des
326 technologies numériques permet d'améliorer la détection des anomalies et la précision des analyses. Un auditeur
327 senior déclare : « Avec les outils d'analyse numérique, nous pouvons identifier rapidement les opérations
328 inhabituelles et concentrer les contrôles sur les zones les plus risquées » (E5). Un manager complète cette
329 observation : « La connaissance des normes reste indispensable, mais elle doit désormais être associée à une bonne
330 maîtrise des logiciels et de l'analyse des données » (E17).

331 Ces résultats confirment les conclusions de Bonner et Lewis (1990), selon lesquelles les connaissances spécialisées
332 et les capacités de raisonnement déterminent la performance des auditeurs. Ils rejoignent également Libby et Luft
333 (1993), qui établissent que la qualité du jugement professionnel résulte de l'interaction entre les connaissances, les
334 aptitudes, la motivation et l'environnement de travail. Ils corroborent en outre les travaux d'Appelbaum, Kogan et
335 Vasarhelyi (2017), lesquels montrent que l'analyse de données accroît l'étendue des contrôles et facilite la détection
336 des transactions atypiques. Dans le même sens, Kokina et Davenport (2017) ainsi que Manita et al. (2020)
337 considèrent la digitalisation comme un facteur de transformation des méthodes d'audit.

338 Cependant, ces conclusions s'opposent à une conception déterministe selon laquelle la technologie améliorerait
339 automatiquement la qualité. Salijeni, Samsonova-Taddei et Turley (2019) montrent que l'utilisation des outils
340 numériques peut créer de nouvelles difficultés liées à l'interprétation des données, à l'opacité des algorithmes et à la
341 standardisation excessive des procédures. La technologie ne remplace donc ni l'expérience ni le scepticisme
342 professionnel. Comme l'affirme un associé : « Le logiciel peut signaler une anomalie, mais il revient toujours à
343 l'auditeur de comprendre son origine et d'apprécier son importance » (E10). Les résultats infirment ainsi l'idée que
344 les outils numériques peuvent, à eux seuls, garantir la qualité de l'audit.

En deuxième lieu, l'étude révèle que la culture organisationnelle du cabinet structure les conditions de production d'un audit de qualité. Les cabinets qui valorisent la formation continue, l'innovation, la supervision et le partage des connaissances semblent mieux préparés à répondre aux évolutions normatives et technologiques. Un manager indique à ce propos : « Lorsque le cabinet finance les formations et encourage les échanges entre les équipes, les erreurs sont plus facilement détectées avant la finalisation du dossier » (E6). Un associé précise : « La qualité dépend aussi du message donné par la direction : si les délais et la rentabilité passent avant la rigueur, les équipes finissent par réduire certaines diligences » (E19).

Cette conclusion rejoint Schein (2010), pour qui les valeurs portées par les dirigeants orientent durablement les comportements organisationnels. Elle corrobore la théorie des ressources de Barney (1991), selon laquelle les compétences humaines et les routines organisationnelles constituent des ressources stratégiques lorsqu'elles sont efficacement combinées. Elle confirme également l'approche systémique de Knechel et al. (2013), qui relie la qualité de l'audit aux ressources, aux processus, à la supervision et au contexte de la mission. Les résultats montrent ainsi que la compétence individuelle ne produit pleinement ses effets que lorsqu'elle est soutenue par une organisation favorable à l'apprentissage et à la qualité.

En troisième lieu, l'indépendance apparaît comme une condition fondamentale de la crédibilité de l'opinion d'audit. Les répondants affirment généralement préserver leur objectivité, malgré les pressions exercées par certains clients économiquement importants. Un associé souligne : « Il arrive qu'un client conteste fortement un ajustement, mais notre responsabilité nous oblige à maintenir notre position lorsque les éléments probants sont suffisants » (E13). Ce résultat confirme DeAngelo (1981), qui considère que la qualité dépend non seulement de la capacité à découvrir une anomalie, mais aussi de la volonté de la signaler. Il rejoint Tepalagul et Lin (2015), qui identifient l'indépendance comme une condition essentielle de l'objectivité, tout en soulignant les menaces liées aux honoraires et à la durée de la relation avec le client.

Les participants estiment également que les technologies numériques favorisent la traçabilité des travaux, la séparation des accès et la formalisation des interventions. Selon un manager, « La traçabilité numérique permet de savoir qui a effectué ou modifié une procédure, ce qui limite les interventions informelles » (E12). Ce constat corrobore partiellement Manita et al. (2020), qui associent la digitalisation à une meilleure transparence des procédures. Toutefois, il convient de nuancer l'idée selon laquelle la technologie garantirait l'indépendance. Celle-ci dépend avant tout des règles éthiques, de la gouvernance du cabinet et de sa capacité à résister aux pressions économiques. La digitalisation constitue donc un mécanisme de sécurisation et de traçabilité, mais elle ne remplace ni l'intégrité personnelle ni les dispositifs institutionnels protégeant l'auditeur.

Conclusion

Cette recherche a pour objectif d'explorer les principaux déterminants de la qualité de l'audit légal dans les cabinets d'expertise comptable au Togo. A travers une démarche qualitative, exploratoire et compréhensive, les données ont été recueillies au moyen de 22 entretiens semi-directifs réalisés auprès de huit associés, neuf managers et cinq auditeurs seniors provenant de vingt cabinets d'expertise comptable établis au Togo. Les participants ont été sélectionnés par échantillonnage de saturation sémantique, suivant des critères de fonction, d'expérience et de participation aux missions d'audit légal. Les entretiens, d'une durée comprise entre 45 et 69 minutes, ont été enregistrés puis retranscrits. Les données ont été soumises à une analyse de contenu thématique assistée par le logiciel NVivo 12.

Les résultats montrent que la qualité de l'audit légal résulte de l'interaction entre plusieurs facteurs individuels, organisationnels et technologiques. Les compétences techniques permettent aux auditeurs de comprendre l'activité des clients, d'évaluer les risques, de sélectionner les procédures appropriées et de détecter les anomalies significatives. Les compétences numériques renforcent ces capacités en facilitant l'analyse de volumes importants de données, l'identification des transactions inhabituelles et la traçabilité des contrôles. Leur efficacité demeure néanmoins conditionnée par le jugement et le scepticisme professionnel de l'auditeur.

La culture organisationnelle du cabinet constitue un deuxième déterminant important. La formation continue, le partage des connaissances, la supervision, la revue des dossiers et le soutien de la direction favorisent la rigueur des missions. À l'inverse, la pression des délais, la surcharge de travail et la priorité accordée à la rentabilité peuvent entraîner une réduction des diligences.

Enfin, l'indépendance professionnelle apparaît comme une condition fondamentale de la crédibilité de l'opinion d'audit. Elle peut être fragilisée par la dépendance économique, l'importance de certains clients et la confusion entre audit et conseil. Les technologies numériques contribuent à sécuriser les procédures et à formaliser la séparation des fonctions, sans toutefois remplacer l'intégrité, l'objectivité et les dispositifs déontologiques.

Sur le plan théorique, cette recherche enrichit l'approche fondée sur les ressources et les compétences d'une part et d'autre part le modèle de DeAngelo (1981) en montrant que les ressources techniques, humaines et numériques ne produisent un audit de qualité que lorsqu'elles sont soutenues par une culture organisationnelle favorable. Elle propose ainsi une lecture intégrée des déterminants de la qualité de l'audit. Sur le plan managérial, les résultats invitent les cabinets togolais à renforcer la formation continue, les compétences numériques, la supervision et la gestion des risques d'indépendance. Sur le plan contextuel, l'étude apporte des connaissances empiriques sur les pratiques d'audit légal dans un environnement africain régi par le référentiel OHADA.

La recherche repose sur un échantillon limité à 22 professionnels des cabinets togolais. Les résultats traduisent donc des perceptions qui ne peuvent être généralisées statistiquement. L'absence de dirigeants d'entreprises, de régulateurs et d'utilisateurs des états financiers limite également la confrontation des points de vue sur la qualité de l'audit légal.

Les recherches futures pourraient adopter une approche quantitative afin de tester l'influence respective des compétences, de la culture organisationnelle, de la digitalisation et de l'indépendance sur la qualité de l'audit. Une étude mixte permettrait également de confronter les perceptions des auditeurs aux indicateurs objectifs de qualité. Il serait pertinent d'intégrer les dirigeants, responsables financiers, banques, autorités professionnelles et investisseurs. Des comparaisons entre plusieurs pays membres de l'OHADA permettraient d'examiner l'effet des différences institutionnelles. Enfin, de nouveaux travaux pourraient analyser le rôle modérateur de la taille du cabinet ou étudier les effets de l'intelligence artificielle et de l'audit à distance sur le jugement professionnel. Elles pourraient également intégrer de nouvelles variables, telles que l'intelligence artificielle, l'analyse des mégadonnées, la cybersécurité, la gouvernance des cabinets ou encore la culture organisationnelle, afin d'enrichir la compréhension des facteurs expliquant la qualité de l'audit légal dans les économies émergentes.

Références bibliographiques

- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1–27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Bills, K. L., Swanquist, Q. T., & Whited, R. L. (2016). Growing pains: Audit quality and office growth. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 288–313. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12122>
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 28, 1–20.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599. <https://doi.org/10.2308/accr-51448>
- Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2016). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *European Accounting Review*, 25(1), 35–58. <https://doi.org/10.1080/09638180.2014.921446>
- Choi, J.-H., Kim, C. F., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.73> smusg.elsevierpure.com
- Christensen, B. E., Newton, N. J., & Wilkins, M. S. (2021). How do team workloads and team staffing affect the audit? Archival evidence from U.S. audits. *Accounting, Organizations and Society*, 92, Article 101225. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101225>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002> ideas.repec.org

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>

Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521–1552. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1521>

Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993–2023. <https://doi.org/10.2308/accr-50536> American Accounting Association

Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45–97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020a). International Standard on Quality Management 1: Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. International Federation of Accountants. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020b). International Standard on Quality Management 2: Engagement quality reviews. International Federation of Accountants. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-engaging-quality-reviews>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020c). International Standard on Auditing 220 (Revised): Quality management for an audit of financial statements. International Federation of Accountants.

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>

Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122. <https://doi.org/10.2308/jeta-51730>

Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, 32(2), 1–35. <https://doi.org/10.2308/acch-51942>

Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425–450. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, Article 119751. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>

Persellin, J. S., Schmidt, J. J., Vandervelde, S. D., & Wilkins, M. S. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction. *Accounting Horizons*, 33(4), 95–117. <https://doi.org/10.2308/acch-52488> publications.aaahq.org

Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647–686. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00363.x> repository.lsu.edu

Salijeni, G., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). Big data and changes in audit technology: Contemplating a research agenda. *Accounting and Business Research*, 49(1), 95–119. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1459458>

Schein, E. H. (2010). *Organizational culture and leadership* (4th ed.). Jossey-Bass.

Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: Evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42–51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>

483 Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting,*
484 *Auditing & Finance*, 30(1), 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>

UNDER PEER REVIEW IN IJAR