



HAL
open science

L'indépendance de l'auditeur comme déterminant de la qualité de l'information financière : une perception par les auditeurs du contexte togolais

Maman Tachiwou Aboudou, Essonam Magnangou

► To cite this version:

Maman Tachiwou Aboudou, Essonam Magnangou. L'indépendance de l'auditeur comme déterminant de la qualité de l'information financière : une perception par les auditeurs du contexte togolais. REVUE INTERNATIONALE DE GESTION ET D'ECONOMIE, 2020. halshs-03029792

HAL Id: halshs-03029792

<https://shs.hal.science/halshs-03029792>

Submitted on 3 Dec 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**L'INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR COMME DETERMINANT DE LA QUALITE
DE L'INFORMATION FINANCIERE : UNE PERCEPTION PAR LES AUDITEURS
DU CONTEXTE TOGOLAIS.**

ABOUDOU Maman Tachiwou¹
Enseignant Chercheur
FASEG-Université de Lomé / TOGO
amtwatara@gmail.com

MAGNANGOU Essonam²
Doctorant en Sciences de Gestion
FASEG-Université de Lomé / TOGO
franckmagnangou@gmail.com

Résumé :

Cet article fait le point sur certains aspects spéciaux de l'indépendance peu traitée par la littérature mais ayant des effets incontestés dans le contexte togolais. Nous avons cherché premièrement à connaître les facteurs liés à l'indépendance pouvant affecter la qualité de l'information financière à travers le jugement du commissaire aux comptes. Pour ce premier objectif, nous avons procédé par un guide d'entretien auprès de six (06) cabinets togolais de renom. Il s'est avéré que, outre les facteurs liés à l'indépendance communément soulevés par la littérature, l'activisme politique du responsable du cabinet et le profil du dirigeant de l'entité sont deux facteurs importants pouvant influencer l'indépendance de l'auditeur et donc son jugement. Dans l'optique de recherche de la nature des liaisons, nous avons administré un questionnaire à trente-deux chefs de mission ayant opéré sur un dossier spécifique de leur choix. Les tests statistiques ont montré premièrement que plus il y'a rotation des chargés de mission sur un dossier, mieux l'information est fiable. En deuxième position, un auditeur politiquement engagé au Togo, sera à l'aise de déceler toutes les anomalies possibles car il se sentira protégé selon les répondants. En fin, plus le dirigeant dominant de l'entité est instruit, mieux il aura de l'engouement pour l'information financière et exigera une analyse minutieuse.

Mots clés : Indépendance, Information financière, Activisme politique, Profil du dirigeant.

Abstract:

This work discusses some special aspects of independence less dealt with in literature but which have important consequences in the context of Togo. Firstly, we have tried to understand the factors related to independence that should affect the quality of financial information with the analysis of the auditor. For the first objective, we have proceeded, through a third person, a discussion with six (06) qualified Togolese cabinets. It has been revealed that, beyond the factors related to independence commonly discussed in literature, the political activism of the cabinet chief and the profile of the entity's leader are two important factors that could influence the independence of the auditor and thereby his analysis. In the process to know the nature of connections, we have asked a questionnaire to thirty-two mission chiefs who have worked on a specific subject of their own choice. The statistic tests have firstly shown that more there is change of the chief mission on a file, more the information is reliable. Secondly, a political committed auditor in Togo will be at ease to discover very possible mistakes, because he will feel secured according to the sureties. Finally, more the leader of the dominant entity is instructed, better he will be moved for financial information and will require a meticulous analysis.

Key words: independence, financial information, political activism, leader's profile.

Introduction

Avec le développement récent des réglementations comptables, l'on voudrait que chaque entité dispose d'un reporting financier fiable afin de connaître la position financière de l'entité de sorte que les parties prenantes puissent prendre des décisions. Le but de base du reporting financier selon l'opinion de Meigs et Meigs (1981) est d'aider les décideurs dans l'évaluation de la force financière, la rentabilité et les perspectives futures d'une organisation. L'utilisation des informations financières concerne les actionnaires, l'Etat, les créanciers, les investisseurs, etc. Tous se fondent sur le reporting financier afin de prendre des décisions ; la qualité de ces informations est donc nécessaire. La qualité de l'information comptable au plan normatif a une appréciation à dimension double : la fiabilité, c'est-à-dire l'absence d'irrégularités significatives et la pertinence qui veut dire « l'utilité décisionnelle pour les investisseurs » (He et al, 2009).

Bien qu'on ne l'ait prouvé par aucune recherche détaillée que la plupart des échecs d'audit étaient dus à l'affaiblissement de l'indépendance des auditeurs, cela pourrait être un facteur de contribution (Adelaja, 2009, El Azhary et Taouab, 2016). L'indépendance de l'auditeur est la pierre angulaire de la responsabilité de la profession et de la comptabilité nationale (Sweeney, 1992, Mednick, 1997). Les auditeurs sont incités à se contrôler eux-mêmes en adoptant un comportement d'anticipation cohérent avec les attentes légales, les règles et les principes de la profession (Lampe et Finn, 1992).

Les auditeurs sont obligés d'effectuer leurs fonctions pour l'avantage de toutes les parties prenantes en échange du privilège professionnel exclusif. Ils ne devraient pas s'engager dans aucune activité qui semble altérer leur efficacité en tant que professionnels et indépendants de la totalité de leurs motivations (Antle, 1999). Bien que la littérature se soit intéressée à l'audit, la majorité des travaux sur la qualité de l'audit est d'origine anglo-saxonne (Hottegindre et Lesage, 2009). L'indépendance de l'auditeur financier a été également soulignée dans la littérature comme un élément important conditionnant la qualité de l'information financière. Force est de constater que tous les éléments de l'indépendance ne sont pas intégrés par la littérature et seuls les éléments directs y sont intégrés dans la littérature. Ouattara et Ramond (2017) ont également souligné la faiblesse de l'intérêt de la recherche sur la qualité de l'audit dans les pays francophones¹, ce phénomène est encore très aigu en Afrique francophone et très particulièrement au Togo. A la lumière de ce qui précède, l'objectif principal de notre travail

¹ A titre illustratif, Ouattara et Ramond ont fait le point sur les recherches publiées dans la revue « Comptabilité-Contrôle –Audit » entre 2010 et 2016. Le constat est que sur cent un travaux de recherche, seulement huit abordent la notion de qualité de l'audit.

est d'analyser l'influence de l'indépendance de l'auditeur sur la qualité de l'information financière dans les entités togolaises.

Les questions de recherche qui nous permettront d'atteindre cet objectif se déclinent en deux (02) interrogations à savoir :

- ✓ quels sont les facteurs liés à l'indépendance des auditeurs pouvant influencer la qualité de l'information financière dans les entités togolaises ?
- ✓ quel lien peut-on établir entre ces facteurs et la qualité de l'information financière dans les entités togolaises ?

La première question de cette étude a fait l'objet d'un corpus méthodologique de nature qualitative car nous cherchons à comprendre des phénomènes qui sont des éléments de l'indépendance de l'auditeur influençant la qualité de l'information financière mais ayant un accès direct aux acteurs (Livian, 2015). Nous nous sommes dans un premier temps servis de la littérature sur ces aspects et ensuite des constats dans notre contexte. Nous avons utilisé le logiciel N'vivo dans sa version 11 sous Windows 10 pour l'analyse du contenu. Cette étape nous a permis de déterminer les éléments pertinents après l'analyse des données issues d'une grille d'entretien adressée aux chefs de missions des cabinets d'audit financier et de commissariat aux comptes au Togo.

Cette méthodologie, nous permettant de répondre à la première question à travers la découverte de nouvelles variables, permet également d'énoncer des items clairs à travers une échelle de lickert à cinq (05) points pour les recherches de liaisons entre l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'information financière dans les entités togolaises. Il est à noter que cette méthode de base relative à la deuxième question de recherche est de nature déductive car nous tentons la généralisation de nos résultats dans le contexte togolais commençant premièrement par une étude dans des cas précis (d'Amboise, 1996). L'approche que nous avons retenue pour cette deuxième question est alors de nature quantitative (Royer et Zarlowski, 2003).

Pour une meilleure compréhension de cet article, nous l'articulons autour de trois (03) parties.

D'abord, nous allons présenter la revue de la littérature (1) qui porte sur les facteurs d'indépendance de l'auditeur financier et la qualité de l'information financière. Ensuite, nous allons présenter notre méthodologie (2) et enfin (3) présenter nos résultats et leurs discussions.

1. Revue de la littérature

Dans cette partie, il sera question de discuter en premier lieu de la notion d'indépendance de l'auditeur et en second lieu, nuancer la notion de « qualité de l'information financière ».

1.1. La notion d'indépendance de l'auditeur.

Hudaib et Haniffa (2009) ont décrit la construction des significations de l'indépendance de l'auditeur dans un état autocratique avec une idéologie dynamique mettant en exergue le capitalisme libéral du marché et les enseignements islamiques de la 'Shariah'. Leurs travaux ont porté sur une approche interprétative de l'indépendance de l'auditeur à travers l'exploration. Sucher et Kosmala-MacLulich (2004), dans un article sur la notion de l'indépendance de l'auditeur dans la République Tchèque, ont expliqué la diversité de la compréhension dans le contexte social, économique et culturel de cette notion. Leur comparaison sur le code de l'IFACI², les aspects sur l'indépendance et le règlement local ont conclu qu'il peut y avoir une limite quant à la façon dont l'indépendance de l'auditeur est établie dans un contexte tchèque. En outre, leur recherche a indiqué qu'il y avait beaucoup plus d'issues qui pourraient contribuer à résoudre les problèmes sur l'indépendance de l'auditeur dans les économies transitoires.

En allant au-delà de la description et en établissant une nouvelle théorie, Lee et Gu (1998) ont construit un modèle de risque subjectif de multi-agent pour évaluer le rapport entre le propriétaire, le directeur et l'auditeur. Avec ce modèle, il est conclu que l'auditeur met en avant un lien d'opresseurs avec le propriétaire pour que soit dénoncé une fraude découverte (Lee et Gu, 1998). Allant dans le même sens, Kanodia et Mukherji (1994) ont analysé un modèle de l'évaluation de l'audit en utilisant le modèle statique et le modèle dynamique. Ils montrent comment les prix d'audit tendaient à augmenter même lorsque les clients ont la majeure partie ou tout le pouvoir de négociation et sont libres de changer des auditeurs chaque période (Kanodia et Mukherji, 1994) à cause des négociations implicites conduisant à réduire l'indépendance de l'auditeur.

Toujours dans l'esprit d'éclaircissement de la notion d'indépendance, Gaynor et al, (2006) ont mené des entrevues détaillées dans lesquelles ils ont fractionné les participants en trois (03) groupes. Dans cette étude, les groupes ont assumé respectivement le rôle de membres, d'investisseurs et de comité d'audit. Quatre-vingts des participants ont reçu les deux premières questions et ont assumé le rôle de membres de comité d'audit. Les 19 participants restants ont supposé que les investisseurs devraient être les personnes de premier plan chargés d'assurer les services de gestion de risques pour plus de performance. Comme résultats, ils ont constaté que les membres de comité d'audit avaient pour rôle de suggérer les dispositions communes si la

² Institut Français des auditeurs et contrôleurs internes.

qualité d'audit s'améliore et est conforme aux préférences d'investisseur. Ces résultats montrent que souvent les audits sont menés dans l'optique de satisfaire une seule partie prenante.

Plusieurs travaux ont été menés dans la littérature au sujet de l'indépendance mais beaucoup reste à faire (Hottegindre et Lesage, 2009 ; El Azari et Touab, 2016). Au Togo, peu d'études ont porté leurs réflexions sur les notions d'indépendance car considérées généralement comme étant incluses dans le code d'éthique et de déontologie. Il est à noter que plusieurs banques togolaises traversent toujours des difficultés en ce qui concerne les remboursements des prêts accordés, nous pouvons citer par exemple, la fusion de Diamond Bank et le groupe NSIA, le rachat de la Banque Togolaise pour le Développement par Oragroup, les difficultés actuelles de la Banque Togolaise pour le Commerce et l'Industrie... La littérature a également pris en compte la qualité de l'information qu'il faudrait étayer.

Au vu de la littérature sur la notion d'indépendance, nous posons alors notre première hypothèse qui est la suivante :

H1 : La concurrence entre les cabinets d'audit, la durée du mandat de l'auditeur, l'importance des honoraires et la rotation des associés sur les dossiers sont les déterminants de l'indépendance de l'auditeur pouvant influencer la qualité de l'information financière des entités togolaises.

Les projets de recherche en audit dépendent du développement continu de la notion d'indépendance de l'auditeur. Les chercheurs, pour la plupart, ont continué dans le sens de l'étude de l'indépendance des auditeurs, qui uniformément est développée par l'exécution de nouvelles normes de comptabilité. Les observations et descriptions de certaines contributions concernant l'indépendance de l'auditeur ont produit des recommandations très utiles pour de futures recherches. En conséquence, des suppositions multiples de théories ont été raffinées et une nouvelle ouverture liée à ce champ a été découverte. L'indépendance est dès lors un champ de recherche à creuser surtout en ce qui concerne son influence sur la qualité de l'information financière.

1.2. La qualité de l'information financière.

Les travaux de Michaïlesco (2010) ont mis la lumière sur la notion de la qualité de l'information financière et comptable. Il retient deux définitions de la notion de qualité de l'information financière.

Le premier aspect fait référence à la qualité de l'information comptable dans le cadre conceptuel du FASB³. Quatre caractéristiques retiennent alors l'attention à savoir :

- la pertinence qui est la capacité d'une information à agir sur les décisions des destinataires en leur amenant soit à évaluer les événements passés, présents et futurs, soit de confirmer ou de rectifier leurs compréhensions passées ;
- La fiabilité est l'absence d'incohérence ou d'erreur significative dans l'information communiquée et le reflet de la réalité sur la recherche de la substance des faits, de l'objectivité, de la prudence, de la vérifiabilité et de l'exhaustivité ;
- L'intelligibilité est la compréhensibilité de l'information pour les destinataires qui sont censés posséder une connaissance acceptable de l'activité économique et de la comptabilité et avoir la volonté d'étudier l'information avec l'attention appropriée ;
- La comparabilité de l'information s'apprécie par rapport au temps et par rapport à l'espace.
- Le second aspect est relatif à la normalisation française. Ce référentiel ne présente pas clairement la notion de qualité de l'information financière et comptable (Michaïlesco, 2010). La régularité et la sincérité sont les facteurs les plus distingués. Une information est alors sincère quand elle est objective, vérifiable, régulière, exhaustive.... La qualité de l'information financière signifie également l'image fidèle même si la pratique doit d'abord être régulière et prudente (Colasse, 1997). L'image fidèle, selon Pasqualini (1990, 1992), notifie aux préparateurs des documents comptables que :
 - La régularité et la sincérité doivent donner l'opportunité à l'utilisateur d'appréhender la continuité dans le temps et l'espace de l'entité ; or, la continuité étant une hypothèse de travail, cela suppose de vérifier que l'application du principe n'entraîne pas la pérennité allant dans le sens d'une illusion.
 - La notion d'image fidèle s'accompagne d'une exigence de bonne information qui doit contribuer à dépasser l'apparence des faits et des événements ou circonstances pour renseigner sur leur réalité dès que le caractère imprévisible du fait à traduire ne permet plus l'application normale des règles courantes (Michaïlesco, 2010).

³ Financial Accounting Standards Board.

- Elle implique également au sens de Michaïlesco (2010), la nécessité de délivrer une information sélective et significative qui met en jeu le jugement du préparateur des comptes.

Gaynor et al (2006) ont expliqué la notion de qualité d'informations dans leurs études. Quatre-vingts (80) des participants à l'enquête ont reçu les deux premières questions, et ont assumé le rôle de membres de comité d'audit. Les 19 participants restants ont supposé que le rôle des investisseurs est primordial dans le choix de la société pour les missions de gestion de risques (Gaynor et al, 2006). En conséquence, ils ont constaté que les membres du comité d'audit avaient pour objectif de suggérer la disposition commune, si la qualité d'audit s'améliore et est conforme aux préférences des investisseurs (Gaynor et al, 2006). Selon ces auteurs, la qualité de l'information n'a de sens qu'au niveau des investisseurs. Plusieurs avancées ont été faites dans la littérature mais aboutissant toujours aux mêmes résultats, beaucoup restent à faire dans le domaine de la qualité de l'audit et la qualité de l'information financière (Ouattara et Ramond, 2017).

De cette littérature, nous déclinons notre deuxième hypothèse :

H2 : Il existe un lien positif et significatif entre les facteurs d'indépendance dans le contexte togolais et la qualité perçue de l'information financière.

Il est commun pour la plupart des chercheurs d'avoir des buts multiples et des motivations diverses. Une grande quantité de significations théoriques a influencé les observations des chercheurs, permettant aux chercheurs d'établir de nouvelles théories et d'essayer de construire les nouveaux modèles qui augmenteraient la littérature construite sur l'indépendance de l'auditeur et la qualité de l'information comptable et financière (Adeladja, 2009).

2. Méthodologie

Nous avons adopté une méthodologie en deux temps. Une phase exploratoire à travers un entretien semi directif pour analyser les déterminants majeurs des variables remises en cause. Ces déterminants ont permis de proposer des items pour un test quantitatif robuste. De ce fait, un test quantitatif à travers un questionnaire a fait l'objet de la deuxième phase de notre méthodologie.

2.1. La phase exploratoire

Cette première phase s'est faite avec six (06) cabinets togolais d'audits inscrits à l'ONECCA⁴ à travers un entretien de vingt (20) à trente (30) minutes avec un des auditeurs ayant au moins cinq (05) années d'expériences. Ces entrevues sont faites avec une grille indicative laissant le choix aux répondants et une large manœuvre de propositions. Les différentes propositions sont issues de la littérature et conformément à l'hypothèse H1. Nous nous sommes arrêtés à six cabinets car déjà au quatrième, nous avons obtenu les informations recherchées. Les informations répétées nous tracent logiquement nos items à proposer de même que nos variables pour les tests quantitatifs (Royer et Zarlowski, 2003).

D'après l'étude exploratoire, des résultats ont été nuancés. Après les interviews, notre analyse de contenu révèle que de tous les facteurs proposés, la durée du mandat de l'auditeur (Park, 1990 ; Deis et Giroux 1992 ; Pigné, 1998), l'importance des honoraires (Ghosh et al, 2009 ; El Azhary et Taouab, 2016) et la rotation des associés sur les dossiers (Sarbanes Oxley, 2002 ; El Azhary et Taouab, 2016), sont celles soulevées par la littérature qui déterminent l'indépendance des auditeurs au Togo. Les deux premiers facteurs sont retenus comme relevant d'une évidence dans la profession au Togo. Nous n'avons plus trouvé nécessaire de nuancer leurs influences sur la qualité de l'information financière dans les entités togolaises. Ils ont par contre souligné des aspects ne relevant pas du commun de la littérature mais étant une réalité dans le contexte togolais. Le premier facteur souligné fréquemment par les répondants qui fait allusion au clanisme est la vie sociopolitique du responsable du cabinet d'audit. Les répondants (83,33%) ont souligné qu'au Togo, la plupart des entités demanderesses des travaux d'audit appartiennent pour la plupart du temps aux personnes ayant un poids politique dans le pays et ils se retrouvent souvent à ces genres de rencontres⁵ souvent pour discuter et souvent mettent les contrats au chapitre des divers. Ils sont souvent soit impliqués directement ou indirectement dans la gestion dans la gestion de l'entité. Pour la plupart du temps, avant de gagner un contrat, il faut partager les mêmes idéologies politiques que les propriétaires décideurs. Nous avons introduit une variable méconnue par la littérature mais impactant l'indépendance de l'auditeur et surtout la qualité de l'opinion émise. Cette variable est l'engagement politique du responsable du cabinet car selon eux, au Togo, l'auditeur est plus indépendant quand il n'affiche pas son appartenance politique ; mais ce critère est déterminant dans l'octroi des contrats, or un cabinet évolue aussi grâce aux contrats. Un deuxième aspect issu de l'analyse du contenu sous N'vivo affiche le niveau d'étude du dirigeant comme déterminant de l'indépendance de l'auditeur et susceptible

⁴ Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés.

⁵ Réunions politiques

d'influencer la qualité de l'information financière. Cet aspect résulte du fait de l'inexistence de comptabilité fiable dans des entreprises disposant de ressources financières mais appartenant à des commerçants ayant évolué dans un système gré à gré avec les banques et l'Etat. Nous avons aussi ajouté le niveau d'instruction du dirigeant de l'entité comme déterminant de l'indépendance de l'auditeur car en exprimant de la pitié et à travers un examen limité, dans l'appréciation de la situation financière de l'entité, l'auditeur peut induire en erreur les destinataires des états financiers.

D'après les répondants, un mandat court et renouvelable conduirait à une dépendance de l'auditeur face aux parties prenantes car il souhaite revoir son contrat renouvelé à termes. Ils ajoutent qu'un cabinet ayant un contrat dont les honoraires représentent une part importante de son chiffre d'affaires a tendance à conserver ce contrat et est contraint à réduire sa capacité d'opinion correcte et cet aspect est d'ailleurs une évidence selon eux. Les auditeurs ne voient pas d'intérêts à prendre la concurrence comme facteur pertinent réduisant l'indépendance car de nos jours, plusieurs associations sont créées pour une union professionnelle entre confrères. En fin, les répondants ont reconnu le fait que changer des associés sur des dossiers d'audit réduit probablement la dépendance de l'auditeur dans sa mission.

Pour la qualité perçue de l'information comptable et financière, les Professionnels ont plus porté leur attention sur la comparabilité de l'information, la régularité et la sincérité dans la mesure de la notion de qualité de l'information. Toutes ces opinions nous ont permis d'avoir des items en vue de fonder un modèle robuste et faire un test quantitatif fiable.

De cette partie, nous pouvons dire que notre hypothèse H1 est infirmée pour le contexte togolais car toutes les variables proposées n'ont pas toutes fait l'objet d'acceptation et d'autres variables ont été ajoutées à la littérature à partir du contexte togolais.

Cette hypothèse est entre autres :

H1 : La concurrence entre les cabinets d'audit, la durée du mandat de l'auditeur, l'importance des honoraires et la rotation des associés sur les dossiers sont les déterminants de l'indépendance de l'auditeur pouvant influencer la qualité de l'information financière des entités togolaises.

2.2. La phase quantitative

Il est à noter que, dans cette deuxième étape, notre méthode est de nature déductive car nous tentons la généralisation de nos résultats dans le contexte togolais commençant premièrement par une étude dans des cas précis (d'Amboise, 1996). Après la phase exploratoire, nous avons

procédé à l'analyse du contenu et posé ainsi nos items de mesure de nos variables proposées sur une échelle de lickert à cinq (05) points. L'approche que nous avons retenue est de nature quantitative (Royer et Zarlowski, 2003) à travers une estimation par un modèle linéaire généralisé. Nous allons présenter notre modèle avant l'échantillon.

2.2.1. Modèle d'analyse et variables d'étude

Nous avons privilégié le modèle linéaire généralisé qui propose un ensemble complet de techniques pour analyser tous les plans univariés ou multivariés d'Analyse de Variance (ANOVA), la régression ou Analyse de Covariance (ANCOVA). En effet, les modèles linéaires généralisés sont formés de trois composantes :

- la variable de réponse Y, composante aléatoire à laquelle on associe une loi de probabilité ;
- les variables explicatives $X_1 \dots X_K$ utilisées comme prédicteurs dans le modèle définissent sous forme d'une combinaison linéaire la composante déterministe ;
- le lien décrit la relation fonctionnelle entre la combinaison linéaire des variables $X_1 \dots X_K$ et l'espérance mathématique de la variable de réponse Y.

La loi de probabilité de la composante aléatoire appartient à la famille exponentielle.

Notre modèle linéaire généralisé se présente comme suit :

$$E(Y_i) = \beta_0 + \sum \beta_i X_i + \epsilon_i(1)$$

Autrement dit :

$$E(Y_i) = \beta_0 + \beta_1 * ROTAD + \beta_2 * APOCA + \beta_3 * NIDIR + \epsilon_i(2)$$

Où Y_i est l'espérance ; X_i sont les valeurs des covariables et β_i sont les coefficients à déterminer avec les trois (3) variables à savoir : la rotation des associés sur les dossiers (ROTAD), (Sarbanes Oxley, 2002 ; El Azhary et Taouab, 2016), l'activisme sociopolitique du responsable du cabinet (APOCA) et le niveau d'instruction du dirigeant dominant (NIDIR)⁶.

Il est à noter que notre modèle proposé a un pouvoir explicatif de 89,55% de la variance de la qualité perçue de l'information financière et nous ne constatons pas l'existence de colinéarité entre les variables (la colinéarité entre les variables peut permettre une appréciation erronée sur la significativité de la relation de certaines variables remises en causes). En bref, les résultats

⁶ On entend par dirigeant dominant selon les répondants, un dirigeant ayant un pouvoir de décision comparable à un actionnaire majoritaire (opinion d'un commissaire aux comptes).

nous ont permis d'attester l'apport des facteurs liés à l'indépendance propre au contexte togolais dans l'explication de la variance de la variable qualité de l'information.

✓ La variable dépendante :

Dans notre modèle, il a été retenu une variable dépendante qui est la qualité de l'information. Elle est mesurée par la comparabilité, la régularité et la sincérité des états financiers. Le non rappel dans le temps est l'une des appréciations dues à cette variable. Cela suppose qu'un état financier n'ayant pas occasionné de conséquences négatives dans le temps est considéré comme étant sincère. Si par exemple une banque a eu des problèmes dans le remboursement d'un quelconque prêt accordé à une entité, et que ce problème résulte d'une mauvaise appréciation des états financiers, on suppose que l'état financier n'est pas fiable.

✓ Les variables indépendantes

Les variables retenues à travers la littérature et l'étude exploratoire sont au nombre de trois (03). Ces variables sont les déterminants de l'indépendance dans le contexte togolais, soulevées par les répondants. Il s'agit en fait de la rotation des associés sur le dossier d'audit (ROTAD), l'activisme politique du responsable du cabinet d'audit (APOCA), le niveau d'étude du dirigeant dominant (NIDIR). Pour les deux premières variables (ROTAD et APOCA), les affirmations ont été renseignées à travers l'échelle ordinaire de likert à cinq (5) point (1 pour Pas du tout d'accord ; 2 pour Pas d'accord ; 3 pour Je ne sais pas 4 pour D'accord et 5 pour Tout à fait d'accord). Pour la mesure du niveau d'instruction du dirigeant, nous avons adapté l'échelle aux réponses suivantes (1= Inférieur au BEPC ou CEPD ; 2= Inférieur au Baccalauréat et supérieur au BEPC ; 3= BAC à Licence ; 4= Licence à Master ; 5= Master à Doctorat). Pour cette variable, il était suggéré de nous envoyer les coordonnées de l'intéressé mais rares sont ceux qui nous les ont envoyées puisqu'ils connaissent cette personne.

Il est à noter que nous avons fait usage des tests statistiques sur un échantillon bien défini en vue de vérifier notre deuxième hypothèse.

2.2.2. Echantillonnage et tests statistiques

Notre enquête a couvert trente-quatre (34) chefs de missions des cabinets inscrits à l'ordre togolais des experts comptables et comptables agréés en 2018 et ayant été nommés commissaires aux comptes dans les entités togolaises sur cinq années successives. Nous avons envoyé des courriers par boîte postale et certains en mains propres avec des instructions précises sous plis fermés aux responsables des missions respectives travaillant dans leurs cabinets. Des appels de confirmation d'envois et des instructions pour la réception ont été donnés aux cabinets

concernés. La réception s'est faite directement dans notre boîte. Les réponses concernent uniquement le commissariat aux comptes. Certains ont été ouverts à des rendez-vous de discussions.

A la réception, trois (03) questionnaires d'enquête envoyés aux cabinets ont été mal remplis. Le rejet de certains questionnaires est dû à l'incohérence des réponses et au non exhaustivité des remplissages. Après la collecte des questionnaires, nous avons saisi les données dans le logiciel EPIDATA puis transféré dans le logiciel SPSS (Statistical Package for Social Sciences) dans sa version 21.0 sous l'environnement Windows 10 pour leur traitement. Chaque niveau d'échelle de Likert de cinq points a été adapté pour chaque variable.

Nous avons utilisé un encodage simple. Après l'encodage, l'ensemble de la base de données a été vérifié grâce à un test de fréquence⁷. La méthode statistique utilisée à cet effet est le test d'indépendance de Pearson. Le seuil de signification du test d'indépendance est de 5% (p-level)⁸.

Tous nos coefficients alpha de Cronbach calculés ont des valeurs supérieures à 0,89 (Notre Alpha de Cronbach moyen est de 0,8923 et 0,967 basé sur des éléments normalisés) et répondent très clairement aux critères de fiabilité généralement admis⁹. L'analyse descriptive des résultats de régression nous permettent de voir la robustesse de notre modèle et de réaffirmer nos liaisons constatées.

3. Résultats et discussions.

Cette dernière partie consiste à montrer que les facteurs liés à l'indépendance des auditeurs contribuent effectivement à l'amélioration de la qualité de l'information financière des entreprises togolaises. Nous allons présenter premièrement les résultats et les analyser en deuxièmement.

3.1. Résultats de l'étude.

La présente section consiste à savoir si les facteurs liés à l'indépendance des auditeurs contribuent effectivement à l'amélioration de la qualité de l'information financière des

⁷ Le test de fréquence est en effet la méthode la plus simple pour analyser les données catégorielles (ordinales). Il est souvent utilisé comme une procédure exploratoire pour s'assurer si les différentes catégories de valeurs sont présentes dans la base de données (Statsoft, 1995).

⁸ Le p-level rapporté avec le test t d'indépendance représente la probabilité d'erreur impliquée en acceptant l'hypothèse de recherche à propos de l'existence d'une différence. Techniquement, c'est la probabilité d'erreur associée au rejet de l'hypothèse de non différence (aucune différence) entre les deux catégories d'observations

⁹ Pour une recherche exploratoire, un coefficient alpha est acceptable au seuil compris entre 0,6 et 0,8 ((Perrien et al, 1984 ; Evrard et al., 1993 ; Usunier et al., 1993).

entreprises togolaises. Pour cela, une analyse sur le poids de ces facteurs liés à l'indépendance des auditeurs et leur influence sur la qualité de l'information financière a été faite pour montrer l'importance que présentent ces facteurs sur la dite qualité de l'information financière.

3.1.1. L'analyse de la corrélation entre les facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière dans les entités togolaises.

Le tableau n°1 ci - après représente le récapitulatif de la perception des auditeurs sur les facteurs liés à l'indépendance au sein de leurs entreprises clientes.

Tableau 1 : Récapitulatif de la perception des auditeurs sur les facteurs liés à l'indépendance au sein de leurs entreprises clientes

Statistiques				
		ROTAD	APOCA	NIDIR
N	Valide	32	32	32
	Manquante	0	0	0
Moyenne		2,768	2,103	2,131
Médiane		2,400	1,500	2,000
Mode		2,40	1,50	2,50
Ecart-type		,866	1,308	,899
Variance		,751	1,780	,815

Source : Nous-mêmes

Ce tableau nous indique globalement la perception des auditeurs répondants sur l'ensemble des facteurs retenus dans notre étude. Ce tableau est présenté pour voir globalement la nature des réponses apportées par les répondants.

3.1.2. L'analyse de la corrélation entre les facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière dans les entités togolaises.

Plusieurs corrélations positives et significatives sont observées entre les facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière. Le tableau ci-après nous présente les coefficients de corrélation et les probabilités entre les variables remises en cause et la qualité de l'information financière.

Tableau n°2 : Corrélations entre facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière.

Corrélations				
		1	2	3
1. Rotation des associés	Corrélation de Pearson	1		
	Sig. (bilatérale)			
	N	32		
2. Activisme politique du responsable de cabinet	Corrélation de Pearson	,188	1	
	Sig. (bilatérale)	,287		
	N	32	32	
3. Niveau d'étude du dirigeant	Corrélation de Pearson	-,374*	-,228	1
	Sig. (bilatérale)	,051	,240	
	N	32	32	32
4. Qualité de l'information financière	Corrélation de Pearson	,365*	,543**	,256**
	Sig. (bilatérale)	,041	,004	,003
	N	32	32	32
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).				
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).				

Source : Nous-mêmes

Dans l'ensemble, les résultats des tests de corrélation entre les facteurs liés à l'indépendance dans le contexte togolais et la qualité de l'information financière appuient en partie notre deuxième hypothèse de recherche. Des analyses de régression entre ces facteurs et la qualité de l'information financière dans les entités togolaises nous permettent également d'approfondir cette affirmation.

3.1.3. La présentation et l'analyse des résultats de régression.

Nous voulons d'un seuil critique idéal de $t = 1,960$ de Student lié à un risque d'erreur de première espèce de 5% ; nous présenterons aussi les résultats qui respectent le seuil de $t = 1,645$ de Student liés à un risque d'erreur de 1% afin de mieux connaître la contribution des facteurs liés à l'indépendance dans le contexte togolais à l'explication de la qualité de l'information financière qui est notre variable dépendante.

Le tableau ci-après nous permet de donner une appréciation sur les liaisons entre les facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière dans le contexte togolais.

Tableau n° 3 : Régression entre indépendance et qualité de l'information financière

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,065	,789		1,348	,189
	ROTAD	,323	,189	,286	1,712	,098
	APOCA	,345	,117	,470	1,955	,006
	NIDIR	,072	,183	,066	1,593	,097
a. Variable dépendante : QUALIF						

Source : Nous-mêmes

La variabilité des facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière est présentée dans le tableau n°4 ci-après. Ainsi, toutes les valeurs prédites à savoir la rotation des associés sur le dossier d'audit (ROTAD), l'activisme politique du responsable du cabinet d'audit (APOCA), le niveau d'étude du dirigeant dominant de l'entité auditée (NIDIR) ($F = 12,670$; $p = 0,01$) expliquent significativement la qualité de l'information financière des entreprises togolaises ; ce qui confirme les résultats du tableau précédent. La régression est donc significative ; ce qui voudra dire que les facteurs liés à l'indépendance expliquent la qualité de l'information financière des entreprises togolaises, donc ils exercent un effet positif sur cette qualité de l'information financière avec une variabilité de 9,937 et l'erreur résiduelle est de 19,858.

Tableau n°4 : Régression entre facteurs remis en cause et la qualité de l'information financière

ANOVA ^a					
Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	
1	Régression	9,937	3	3,312	$F_{cal} = 12,670$ $F_{0,01}(3 ; 31) = 3,59$
	Résidu	19,858	28	,709	
	Total	29,795	31		
a. Variable dépendante : QUALIF					
b. Valeurs prédites : (constantes), ROTAD, APOCA, NIDIR					

Source : Nous-mêmes

Dans le but d'identifier les facteurs contribuant le plus à l'explication de la qualité de l'information financière, nous avons privilégié l'option de maximiser le R^2 ajusté. Ainsi le récapitulatif du modèle présente un coefficient de régression linéaire généralisé ($R = 0,962$)

qui explique les 9,937 de la somme des carrés. Notons que le modèle confirme les résultats des tableaux 3 et 4 obtenus plus haut ; ce qui explique l'influence positive et significative de ces facteurs sur la qualité de l'information financière dans les entités togolaises.

Tableau n°7 : Récapitulatif des résultats du modèle linéaire généralisé.

Récapitulatif des modèles							
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques		
					ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,778 ^a	,834	,962	,842	3	28	,009

Source : Nous-mêmes

D'après l'analyse des différents tableaux expliquant la régression entre les facteurs liés à l'indépendance et la qualité de l'information financière, nous pouvons dire que ces facteurs exercent une influence positive et significative sur la qualité de l'information financière dans les entités togolaises.

De toute cette analyse, il ressort que notre hypothèse 2 émise à savoir :

H3 : Il existe un lien positif et significatif entre les facteurs d'indépendance dans le contexte togolais et la qualité perçue de l'information financière dans les entreprises togolaises est confirmée.

3.2. Discussion des résultats

Notre étude essaie d'expliquer l'influence des facteurs liés à l'indépendance de l'auditeur dans le contexte togolais sur la qualité de l'information financière dans les entités. Nous avons d'abord cherché à identifier les facteurs clés de l'indépendance propres au contexte togolais une proposition des éléments probants proposés par la littérature et procéder à l'analyse du contenu de la grille simplifiée d'entretien que nous avons administré directement. Cette première phase nous a permis de vérifier notre première hypothèse. Nous avons ensuite développé un modèle conceptuel et établi, sur la base de ce modèle, une seconde hypothèse concernant l'influence des facteurs liés à l'indépendance dans le contexte togolais sur la qualité de l'information financière des entreprises togolaises.

Ainsi, Conformément à nos résultats liés à la qualité de l'information financière dans les entreprises togolaises, nous constatons alors que cet élément important est souvent modifié par le degré d'indépendance de l'auditeur. Elles doivent alors mettre en œuvre toutes les diligences possibles en vue d'une augmentation du degré d'indépendance dans l'espoir d'atteindre une

pertinence espérée de l'information financière. Il faut également noter la présence de certaines nouvelles variables propres au contexte togolais. Il s'agit premièrement des facteurs propres aux profils des dirigeants des cabinets et des entreprises sollicitant les audits. Nous rejoignons les postulats de (Martel et al, 1985 ; Nadeau et al, 1988 ; Lacombe-Saboly, 1991) qui trouvent que le niveau de formation du dirigeant prédisposerait à une utilisation moins intense des informations comptables.

Nos résultats corroborent ceux de El Azary et Touab (2016). Ils trouvent que dans l'optique d'un renouvellement annuel ayant dépassé la durée d'audit de 5ans, les diligences d'audit déployées pour contrôler les comptes ne restent plus les mêmes et les auditeurs deviennent de plus en plus dépendants de leurs clients. Nos résultats sont contradictoires à ceux de Siegel (1999) qui trouvent au contraire que la rotation des associés sur un dossier ne constitue nullement pas une véritable solution à la problématique de l'indépendance perçue de l'auditeur. Pour lui, la rotation a un prix couteux dans la mesure où les nouveaux auditeurs trouvent énormément de difficultés quant à la compréhension de l'activité et des opérations de l'entreprise qu'ils commencent à auditer.

Conclusion générale.

L'information financière demeure une source importante de décision dans les entreprises ; celles du Togo ne sont pas épargnées. L'indépendance des auditeurs reste également prépondérante dans la réussite d'un audit et sa valeur ajoutée. Une étude comparée de la littérature peu abondante à l'instar de celle anglo-saxone est réservée à cette thématique et a montré que certains facteurs sont indispensables pour qualifier un auditeur « d'indépendant ». Plusieurs auteurs ont également discuté sur l'aspect « qualité perçue de l'information financière ». Chaque partie prenante juge l'information selon sa volonté et son pouvoir de décision. La présente étude permet d'élargir le cadre théorique de la recherche en audit parce qu'elle permet de voir des éléments contribuant à une bonne qualité de l'information financière à travers la réussite de l'audit.

Ainsi, pour une bonne qualité de l'information financière, l'indépendance de l'auditeur s'impose dans le contexte togolais. Comme implications managériales, notre article nous a permis d'avoir une idée sur les contours des notions « d'indépendance de l'auditeur » et de « qualité de l'information financière » dans le contexte togolais en vue d'éclairer les managers sur le choix de leurs maisons d'audit et de commissariat aux comptes pour une meilleure valeur ajoutée. Le contexte togolais est caractérisé par un ancrage politique sans précédent et la plupart

des opérateurs économiques viennent des pays du Sahel. Cela crée en l'indépendance de l'auditeur, des facteurs de contingence comportementaux entachant spécifiquement les profils des principaux décideurs des co-contractants lors d'un audit et surtout l'expression de son opinion.

Cette recherche a montré finalement l'influence de l'indépendance de l'auditeur sur la qualité de l'information financière. De façon concrète, pour atteindre une bonne qualité de l'information financière, les chefs d'entreprise togolais devraient attacher une attention particulière à l'indépendance du professionnel choisi à l'issue de leur demande de prestations. Il est à noter que la qualité de cette information est gage de décisions à valeur ajoutée ; pour cela, il est important de s'assurer de la qualité de sa prestation.

Un objet de recherche aussi intéressant est l'évaluation des effets des aspects liés à la compétence de l'auditeur sur la qualité de l'information financière des entités, à partir d'une analyse des perceptions émanant des dirigeants. Une telle étude permettrait de valider les relations entre ces facteurs et la qualité de l'information financière et d'enrichir la littérature sur la question. Nous concluons que l'adoption des comportements en vue d'une maximisation de l'indépendance des auditeurs des entreprises togolaises permettrait une maximisation de la qualité des informations fournies par les entités en vue de corriger des indicateurs comme le PIB et s'apercevoir des facettes de l'économie togolaise afin de prendre des décisions appropriées. Les éléments de mesure de l'indépendance des auditeurs adaptés au contexte togolais reste un champ de recherche à explorer.

Références bibliographiques

ADELAJA, C.O. (2009), "An Evaluation of the Perception of Auditor Independence in Nigeria". *Nigerian Journal of Management Studies*, n°10 (1):45-60.

CÉLINE MICHAÏLESCO, « Qualité de l'information comptable. » *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp. 1023 - 1033, 2009. <Halshs-00540571>

COLASSE B., "The French, notion of the image fidèle : the power of words ", *The European Accounting Review*, vol. 6, n°4, 1997, p. 681-691.

D'AMBOISE G. ET AUDET J. (1996), *Le projet de recherche en administration. Un guide général à sa présentation*. Consulté le 20 septembre 2018 sur <http://www.fsa.ulaval.ca/personnel/DammboisG/liv1/index.html>.

DEIS JR, D. R., & GIROUX, G. A. (1992), “Determinants of audit quality in the public sector”. *Accounting Review*, 462-479.

EL AZHARY NAJAH & TAOUAB OMAR (2016), « Les déterminants de l’indépendance de l’auditeur » ; *European Scientific Journal* December edition vol.12, No.34 ISSN: 1857 – 7881 (Print) ISSN 1857- 7431.

GAYNOR, L.M., McDANIEL, L.S. AND NEAL, T.L. (2006), “The effects of joint provision and disclosure of non-audit services on audit committee members decisions and investors’ preferences”, *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 4, pp.873–896.

GHOSH, A. A., KALLAPUR, S., & MOON, D. (2009), “Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence”. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.

HOTTEGINDRE G. ET C. LESAGE (1999), « Un manque d’indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l’audit en France ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 15 pages 87-112.

HUBERMAN A. M. ET MILES M. B., 2003, *Analyse des données qualitatives*, 2^e éd., Méthodes en sciences humaines - De Boeck, Bruxelles.

HUDAIB, M. AND HANIFFA, R. (2009), “Exploring auditor independence: an interpretive approach”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2, pp.221–246.

KANODIA, C. AND MUKHERJI, A. (1994), “Audit pricing, low-balling and auditor turnover: a dynamic analysis”, *The Accounting Review*, Vol. 69, No. 4, pp.593–615.

KUNITAKE, W. K., & WHITE, C. E. (1986), “Ethics for independent auditors”. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1(3), 222-231.

LACOMBE-SABOLY M. (1991), *La demande des PME pour une information de gestion*, ESUG Toulouse, Mars, art. n° 102.

LAMPE J. C. ET D. W. FINN (1992), “A study of whistleblowing Among Auditors”. *A professional Ethics, a multidisciplinary journal* 1 (3): 137-168.

LEE, C-W.J. & GU, Z. (1998), “Low balling, legal liability and auditor independence”, *The Accounting Review*, Vol. 73, No. 4, pp.533–555.

MARTEL J., NADEAU R., ELSLIGER ET GUAY(1985), « Les processus de décision des gestionnaires dans les PME québécoises : Étude exploratoire », *Papier de recherche*, Université de Laval.

MEIGS W. B. & R. F. MEIGS, “The basis for business decisions” *Accounting Review* Vol. 57, N° 1, January, 1982, pp. 226-228.

NADEAU R., J.-J. MARTEL ET B. M’ZALI (1988), « L’utilisation des méthodes quantitatives de gestion dans les PME Québécoises : une étude empirique », *Papier de recherche*, Université de Laval.

OLAGUNJU, ADEBAYO (2011), “An Empirical Analysis of the Impact of Auditors Independence on the Credibility of Financial Statement in Nigeria” *Research Journal of Finance and Accounting* ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847, Vol 2, No 3.

OUATATARA A. & O. RAMOND (2017), *La qualité de l’audit se mesure-t-elle ?*. L’état des entreprises, pages 77 à 88.

PARK, S. H. (1990), “Competition, independence and audit quality: The Korean experience”. *International Journal of Accounting*, 25(2), 7186.

PASQUALINI F., *Le principe de l’image fidèle en droit comptable*, Litec, Paris, 1992.

PIGE, B. (1998). « Performance, audit et gouvernement d’entreprise ». *Annales Congrès AFC*. 228-241.

ROYER I. & P. ZARLOWSKY (2003), *Le design de la recherche*. Dans R. A. Thiéhart (Dir.), *Méthodes de recherche en management* (2nd éd.) (Page 139-168). Paris: Dunod.

SHOCKLEY, R. A. (1982), “Perceptions of audit independence: A conceptual model”. 126-143.

SIEGEL, H. (1999), “The CPA: Never underestimate the value of a good reputation”. *The CPA journal*, 69(9), 18.

SUCHER, P. & KOSMALA-MACLULLICH. K. (2004), “A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 2, pp.276–305.