

QUALITE DE L'AUDIT ET REDUCTION DES SCANDALES FINANCIERS EN CONTEXTE CAMEROUNAIS

Robert SANGUÉ-FOTSO (*)

(*) Docteur en Sciences de Gestion

Enseignant Assistant Université de Yaoundé II / Cameroun

Boîte postale : 1365 Yaoundé, Email : rsangu28@yahoo.fr

Abstract :

Quality audit is usually understood as the couple competence / independence under De Angelo (1981) which must integrate ethics. The purpose of this study was to determine the influence of audit quality on the reduction of financial scandals. Based on the theories of games and that developed by Crozier and Friedberg (1977), our approach is based on the analysis of 21 interviews of auditors and those involved in the audit process and regulatory texts. The results show firstly that audit quality can contribute to the reduction of financial scandals that auditors comply with the rules and demonstrate more ethics in carrying out their mission. Also, if the audit market is regulated by the legal professionals. On the other hand, the existence of power games between institutions and auditors lead to degradation of the quality of the audit and then are a source of stress rather than opportunities for them.

Keywords:

Audit quality, Ethics, Institution, Auditors, Financials scandals.

Résumé :

La qualité de l'audit est généralement appréhendée comme le couple compétence/indépendance au sens de De Angelo (1981) auquel il faut intégrer l'éthique. L'objet de cette étude est d'appréhender dans quelles conditions la qualité de l'audit peut conduire à la réduction des scandales financiers en contexte camerounais. En s'appuyant sur les théories des jeux et de celle développée par Crozier et Friedberg (1977), notre démarche repose sur l'analyse de 21 entretiens des commissaires aux comptes et personnes impliquées dans le processus d'audit et des textes réglementaires. Les résultats montrent, d'une part, que la qualité de l'audit est un facteur de réduction des scandales financiers si les commissaires aux comptes arrivent à se défaire du poids des contradictions qui entoure l'accomplissement de leur mission. D'autre part, l'existence des jeux de force entre les institutions et les commissaires aux comptes conduirait à la dégradation de la qualité de l'audit et constituerait alors une source de contraintes et non d'opportunités pour ces derniers.

Mots clés :

Qualité de l'audit, Ethique, Institution, Commissaires aux comptes, Scandales financiers.

Introduction

Les scandales financiers connus au Cameroun, loin d'avoir suscité des réserves liées à la conception et à l'évaluation de la qualité de l'audit, n'ont pas permis aux institutions d'édicter de nouvelles lois visant à garantir la fiabilité de l'information financière comme ce fût le cas aux USA avec la loi Sarbane Oxley (2002), en France avec la loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (2001) et la loi sur la sécurité financière (2003). L'audit constitue un de gouvernance qui est souvent vu comme incontournable, dont le principal objectif est la réduction considérable de l'asymétrie d'information entre les parties prenantes. Il est une activité d'intérêt général qui, à ce titre, doit être contrôlée. Ainsi, rien n'est évident, d'où la méfiance envers le devoir. C'est une affaire d'éthique mais c'est aussi et d'abord une affaire de réglementation, de non respect de la réglementation et de non-sanction de ce manque de respect.

La problématique de la qualité de l'audit constitue un champ de recherche de plus en plus privilégié au regard de multiples scandales (Humphrey *et al.*, 1992) qui ont secoué le monde des affaires tant en Afrique qu'en Occident. Selon De Angelo (1981), la qualité de l'audit est appréhendée comme la capacité de l'auditeur à découvrir des anomalies significatives dans le système comptable du client et à mentionner cette anomalie. Ainsi, elle est fortement liée à la personnalité de l'auditeur ainsi qu'à sa compétence à pouvoir simultanément détecter des erreurs et de les dénoncer afin de proposer des recommandations. Plusieurs travaux qui se sont intéressés à la qualité de l'audit notamment ceux de De Angelo (1981) ; Nichols et Smith (1983) et Eichenseher et Shields (1989) ont retenu principalement deux critères permettant de la définir à savoir la compétence et l'indépendance. En Occident par exemple, des recherches se sont intéressées au contenu de la notion de compétence à l'instar de Bédard (1998) et Libby et Tan (1994). Il ressort de ces travaux que, la compétence est à la fois technique et éthique au sens de Sweeney (1995). D'autres chercheurs ont souligné l'importance des qualités relationnelles de l'auditeur (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006). D'où notre question de recherche : comment la qualité de l'audit à partir du construit socio-technique, économique et éthique des commissaires aux comptes contribue t-il à réduire les scandales financiers? Peu de travaux en Afrique et en particulier au Cameroun ont mis en évidence la qualité de l'audit et la réduction des scandales financiers. La contribution des auditeurs à l'amélioration de la qualité de l'information financière reste un enjeu majeur pour le développement de l'entreprise qui, selon Babeau et Chanlat (2011), est un lieu de rapport de forces où chaque groupe social déploie sa stratégie face aux autres. Notre analyse accorde peu d'importance aux événements, aux comportements et aux actions. Seules les significations qui y sont associées guident notre réflexion.

Nous appréhendons la qualité de l'audit comme la relative valeur éthique dont fait preuve l'auditeur et aux conditions socioéconomiques découlant de l'environnement d'exercice. Elle dépend également du mode d'organisation et de fonctionnement du marché de l'audit¹. Dans cette optique, la qualité sera assurée comme le souligne Prat dit Hauret (2003 et 2007) par la capacité de l'auditeur externe à résister aux pressions exercées par les parties prenantes à la vie de l'entreprise.

¹ Le marché de l'audit est concentré entre les mains d'un nombre limité de cabinets d'expertise comptable. L'appel à concurrence constitue le moyen le plus utilisé pour recruter un Commissaire Aux Comptes surtout dans les entreprises publiques et les multinationales. Les mécanismes de régulation du marché sont défailants. Par exemple, le non-respect des mandats est reconnu par la quasi-totalité des experts rencontrés comme une norme ; l'explication le plus couramment avancée est d'ordre financier. L'audit est obligatoire dans les entreprises d'une certaine taille (chiffre d'affaires supérieur ou égal à FCFA 250 000 000) et celles relevant de la forme juridique SA (Société Anonyme).

L'objet de cet article est de comprendre un phénomène socio-culturel lié à la pratique de l'audit en rapport avec l'éthique. La légitimité de notre problématique trouve son essence dans le rôle joué par les professionnels en termes de réduction des conflits et de certification des comptes. Peut-on limiter la qualité de l'audit au strict respect des normes dans un contexte marqué par le déséquilibre institutionnel ? L'intérêt de cette interrogation est de relever que les auditeurs à travers leur rapport d'audit développent une légitimité professionnelle et sociale. Nous formulons la proposition selon laquelle : la qualité de l'audit n'est pas la seule résultante des contraintes liées aux dispositions légales, techniques et juridiques, mais relève également d'un construit socioculturel avéré. Seront successivement abordés, le cadre méthodologique (1) ; l'approche théorique (2) ; Les enjeux de l'audit au Cameroun (3) ; l'analyse de l'éthique comme élément essentiel du processus de l'audit (4) présentation et discussion des principaux résultats à travers des illustrations (5).

1. Orientation méthodologique spécifique

La démarche méthodologique suivie principalement qualitative pour ce type de recherche est recommandée par Gendron (2009) et Humphrey (2008) pour sa pertinence. Elle a permis de mobiliser des références des travaux antérieurs sur la qualité de l'audit, de recenser des rapports des missions d'audit et d'exploiter des coupures de journaux. L'appropriation du concept de qualité de l'audit a été possible grâce aux entretiens semi-directifs menés selon l'approche de Churchill (1979). Cette approche permet d'appréhender la complexité de la notion de qualité d'audit et la complexité de l'échelle de mesure que cela impose ; de prendre en compte l'avis des experts en matière d'audit et d'associer des variables tant qualitatives que quantitatives. L'entretien est le principal outil permettant de cerner la qualité de l'audit en ce sens qu'il est comme le relèvent Blanchet et Gotman (1992) l'instrument privilégié de l'exploitation des faits dont la parole est le vecteur principal. Ces faits concernent les systèmes de représentations (pensées construites) et les pratiques sociales (faits expérimentés).

Nous avons effectué, entre février 2013 et janvier 2014, 21 entretiens auprès des commissaires aux comptes, des auditeurs, des bénéficiaires des audits, des responsables de la Chambre des Comptes (désormais CDC), d'un responsable du Groupement Interpatronal Cameroun (désormais GICAM) et des responsables du Contrôle supérieur de l'Etat (désormais CONSUPE). La CDC et le CONSUPE sont des institutions de contrôle étatique qui interviennent le plus souvent après l'audit des Commissaires Aux Comptes (désormais CAC). Un guide d'entretien a été rédigé à cet effet. Les répondants ont été invités à s'exprimer sur les principaux points suivants : les déterminants de la qualité de l'audit : qu'entendez-vous par qualité de l'audit ? Et quels sont les éléments qui vous permettent de l'apprécier ? L'apport de l'éthique comme indicateur de la qualité de l'audit ; Cadre institutionnel : l'environnement institutionnel dans lequel nous évoluons est-il suffisant pour garantir les meilleures pratiques de l'audit ? Un accent a été mis sur le respect des mandats comme l'un des vecteurs de la qualité de l'audit et le développement des mécanismes de contrôle par l'ordre des professionnels. Efficacité de l'audit : dans quelles mesures l'audit peut-il contribuer à réduire les scandales financiers au Cameroun ?

Les entretiens ont fait l'objet d'une analyse thématique reposant sur les techniques préconisées par Miles et Huberman (2003) dont l'objectif est d'identifier les variables de la qualité d'audit. Nous avons retranscrit et synthétisé les interviews par personne contactée de façon exhaustive. Une analyse thématique verticale et horizontale au sens de Manita (2008) a été effectuée. La documentation que nous avons exploitée principalement de source secondaire provenant des cabinets d'expertise comptable, des journaux et de la CDC a subi un traitement de contenu afin de dégager les items.

1.1. Le cadre théorique de la recherche

Le processus de l'audit résulte d'un jeu entre plusieurs acteurs dans un système. Nous cernerons d'abord l'apport de la théorie des jeux à la compréhension du comportement des parties prenantes ; ensuite nous présenterons la théorie de Crozier et Friedberg (1977) comme stratégie d'analyse des relations entre les différents acteurs au sein de l'entreprise ; enfin nous analyserons le cadre légal.

1.1.1. La théorie des jeux et le déroulement de l'audit

Il est à relever que certains auteurs à l'instar de Matsumura et Tucker (1992), Morton (1993), Finley (1994), Bloomfield (1997), Wilks et Zimbelman (2004) et Nadia (2006) ont souligné l'importance de la théorie des jeux dans les travaux de comptabilité et d'audit. Cette théorie permet alors de comprendre le comportement des différents individus intervenant dans le processus d'audit dont les principales missions sont : la prévention, la détection des irrégularités, la dénonciation et la résolution des dysfonctionnements. Cette théorie contribue à expliquer le raisonnement des individus dans le processus d'audit ainsi que les stratégies développées pour anticiper sur des situations éventuelles telles la dénonciation ou pas des irrégularités constatées.

Le comité d'audit n'étant pas une contrainte légale, le jeu entre les acteurs se limite à deux : le CAC et le dirigeant. Pour comprendre le jeu de chaque acteur, nous considérons trois niveaux d'agissement qui correspondent à l'approche contractuelle de la firme. Le premier niveau traduit une logique selon laquelle le comportement des acteurs n'est pas simultanément influençable. Le deuxième niveau met en évidence que le comportement du CAC influence celui du dirigeant dans la mesure où son travail est encadré par des normes. Le troisième niveau offre la possibilité au dirigeant d'anticiper sur l'attitude du CAC. La vision transactionnelle de l'audit nourrie par la sélection adverse ne permet pas d'anticiper aisément sur la réaction de l'autre lorsque l'indépendance stratégique est moins importante.

Notre analyse du jeu met en relation quatre acteurs : le dirigeant, les administrateurs, le CAC et l'Etat (CONSUPE ou CDC). La détection de la fraude est déterminée d'une part par la capacité des CAC, administrateurs et CONSUPE ou CDC à fournir un contrôle efficace ; d'autre part, par le degré de manipulation retenu par le dirigeant dans le processus de contrôle interne. Deux situations peuvent être observées. D'abord, le dirigeant respecte les textes et lois régissant le fonctionnement de son entreprise. Dans ce cas, les probabilités de fraude sont faibles. Ensuite, si le dirigeant ne respecte pas les règles et prend des décisions illégales, les autres acteurs doivent intervenir dans le but de prévenir et d'anticiper sur les pratiques frauduleuses. Ainsi, les anticipations sur les pratiques frauduleuses de la part des administrateurs nécessitent des compétences avérées. L'intervention du CAC offre deux options selon son niveau éthique : il est compétent et indépendant et détecte les fraudes tout en proposant des solutions adaptées à l'entreprise ; ou alors il est complice et refuse de dénoncer les fraudes. Le CONSUPE ou la CDC en fonction de ses efforts et de son niveau d'éthique, dénonce les pratiques frauduleuses résultant de la complicité entre dirigeant, CAC et/ou administrateurs.

Les responsabilités du CAC et des administrateurs dans le processus de l'audit sont fondamentales. Par exemple, il n'est pas évident que les administrateurs externes améliorent l'efficacité du contrôle interne durant le processus de prévention et de détection des fraudes. « *Leur nomination s'écarte des critères de compétence et d'objectivité* » (MA, aujourd'hui ex SG du GICAM). Cette logique rejoint celle développée par Beasley *et.al.* (2000).

La relation entre le CAC et le conseil d'administration principal bénéficiaire des travaux d'audit au Cameroun peut contribuer à améliorer la qualité de l'audit. Les principales caractéristiques du conseil d'administration définies par Carcello *et al.* (2002) notamment l'indépendance, la diligence et l'expertise comme garant de la qualité de prestation du CAC sont partiellement observées au Cameroun. Par exemple et comme le précise l'ex SG de l'ONECCA au sujet du rapport du CAC : « *Le CAC, une fois son rapport général établi, le remet au PCA. C'est à ce dernier de savoir comment l'utiliser avec les instances de direction* ». Son propos signifie implicitement que le comité d'audit ne joue aucun rôle majeur dans l'amélioration de la qualité de l'audit et n'encadre pas la mission du CAC comme le préconisent Abbott *et al.* (2003). L'analyse de la situation montre que le jeu résulte d'une combinaison de stratégies dans laquelle le CAC s'assure que le dirigeant agit dans le respect des dispositifs réglementaires. Le dirigeant adopte des stratégies découlant de sa fonction d'utilité et du risque auquel il s'expose. Le coût d'opportunité et les gains que chacun espère tirer du jeu définissent leur fonction objective²; mais sont à la base de la collaboration entre les acteurs dans un système.

1.1.2. L'approche de Crozier et Friedberg comme cadre d'analyse approprié

Après la mise en évidence de la relation entre les différents acteurs du jeu, se pose la question de l'impact du système dans la pratique de l'audit. L'importance de la théorie de Crozier et Friedberg (1977) est de développer un modèle basé sur une approche conflit/coopération entre les individus au sein des Organisations. Elle vise également à éclairer la place du CAC dans le jeu des acteurs en termes de construction de son indépendance. Les travaux de ces auteurs ne sont pas assez mis en contribution dans les recherches en audit à l'exception de Gendron (2002) et Compernelle (2009).

Le raisonnement de base de ces auteurs repose sur la notion de *système d'action concret* qui constitue le fondement du jeu. L'audit peut être considéré comme un système d'action concret puisqu'il regroupe plusieurs acteurs en tant que processus interactif. Ces acteurs sont en interaction dans le but d'atteindre des objectifs souvent divergents. Face à cette situation, chaque acteur conserve sa liberté de manœuvre et sa stratégie individuelle. L'importance du jeu réside dans l'interdépendance qui existe entre les acteurs et le rapport de pouvoir. Le jeu s'articule autour des règles définies ; sa construction dépend des stratégies et des préférences de chaque acteur.

Le comportement des acteurs dans le déroulement d'un jeu dépend des incitations qu'offre le système. Les acteurs s'appuient sur les faiblesses des institutions pour mieux organiser leur stratégie dont l'objectif est de contourner les règles. Un système qui offre des marges de liberté donne plus de possibilités aux acteurs de modifier le jeu en leur avantage. De plus, il revient au système de contraindre les acteurs à adopter un comportement éthique. Les institutions impliquées dans le suivi des CAC ont un rôle à jouer dans le jeu des acteurs. Par exemple, contrôler les mandats et assurer un contrôle qualité des travaux effectués. L'importance de la relation d'agence conduit certains acteurs à user de leur position dans le jeu pour s'accaparer l'essentiel du pouvoir au sens de Crozier et Friedberg et contourner le cadre institutionnel.

² Il peut arriver des situations où le CAC ne coopère pas avec le dirigeant. Dès lors, leur fonction objective est différente. Cette approche prônée par les mécanismes de gouvernance vise à protéger les intérêts de toutes les parties prenantes et limiter les stratégies frauduleuses.

1.1.3. Les déterminants de la qualité d'audit

La qualité de l'audit est un concept polysémique et complexe dès lors qu'on s'intéresse à sa mise en œuvre (Pigé, 2011). L'identification des variables de la qualité de l'audit a fait l'objet d'une abondante littérature (De Angelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eiseher et Shields, 1989 ; Lennox, 1999 et Krishnan et Schauer, 2000 ; Manita, 2008). Les entretiens menés nous ont permis d'obtenir différentes réponses à la question de savoir : « *quels sont les déterminants de la qualité de l'audit ?* ». Une part importante des réponses souscrit à la définition donnée par De Angelo (1981). Au-delà des critères couramment avancés dans la littérature pour définir la qualité de l'audit à savoir l'indépendance, la compétence, l'objectivité et le processus d'audit, etc. ; nous en avons identifié quelques-uns à même d'expliquer la qualité de l'audit.

La perception qu'ont les utilisateurs des produits de l'audit

Le produit de l'audit appartient aux différentes parties prenantes à la vie de l'entreprise. Leur perception tient à la compétence reconnue dans le passé et dans des dossiers déjà traités. La façon dont elles accueillent une mission d'audit peut traduire sa qualité. La priorité est accordée aux mandataires sociaux tels les administrateurs et les directeurs généraux. C'est ainsi que PV (contrôleur de gestion dans un établissement financier) souligne : « *... si la mission d'audit fait des recommandations et on ne prend pas en compte ; finalement quand elle vient encore, elle ne va plus créer de la valeur comme on l'aurait voulu par l'entreprise. C'est-à-dire si par exemple, l'auditeur fait une mission et que ses recommandations ne sont pas prises en compte, puisqu'il ne fait que des recommandations, si la hiérarchie donne l'impression que ses recommandations ne servent à rien, évidemment même les auditeurs peuvent se décourager et ne plus faire le travail comme il faut. Si par contre on sait que quand l'auditeur a fait ses missions, c'est pris en considération, l'organisation se mobilise autour des recommandations faites par l'auditeur, ça peut être un puissant instrument de valeur* ». La communication sur les activités de l'auditeur améliore son image et par conséquent la qualité de son travail.

Le mode de recrutement du commissaire aux comptes

Le processus de recrutement du CAC a un impact sur la qualité de l'audit. Il convient alors d'adopter une démarche qui puisse garantir la transparence, l'indépendance³ et l'objectivité du CAC. La procédure de recrutement peut fragiliser l'efficacité de l'audit. Un CAC interviewé mentionne : « *... cette procédure est conduite en général par le conseil d'administration, or l'auditeur est emmené à contrôler justement ces personnes-là. Donc il peut y avoir un problème, donc cette procédure ne favorise pas l'efficacité de l'audit* ». La manière dont un CAC obtient une mission d'audit peut influencer sa crédibilité ? Un interviewé répond en ces termes : « *Oui absolument, la manière dont il est recruté peut jouer sur son indépendance. S'il est recruté à la suite d'un appel d'offres, il va se sentir moins redevable aux personnes qui l'ont recruté que si on le recrutait comme ça sur la base des critères un peu arbitraire. Donc la manière dont il est recruté peut jouer sur sa crédibilité et même sur sa compétence puisque ce serait une sélection au moins disant*

³ L'indépendance est un concept difficile à cerner en ce sens qu'on ne peut pas la mesurer ; elle est d'essence cognitive. Elle peut-être d'apparence au sens de Lee (1993) ou de fait d'après Richard et Reix (2002). Dans tous les cas, elle ne saurait être totale en contexte camerounais où le marché d'audit est mal organisé et déséquilibré ; rejoignant ainsi la conclusion de Antle (1984).

Le niveau de rémunération et la limitation des mandats des auditeurs externes

La précarité des cabinets d'audit et l'exercice au-delà de la durée légale sont à l'origine de la mauvaise qualité de l'audit. La rémunération est un élément important dans la conduite d'une mission d'audit. Elle est retenue par certains auteurs notamment Malone et Roberts (1996) et Hay *et al.* (2006) comme critère de qualité. Elle est à la fois une source de création et de destruction de la qualité d'audit. Selon un interviewé (MD, CAC), « *La précarité, la faiblesse du chiffre d'affaires de certains cabinets qui leur créent des tensions de trésorerie parfois avec toutes les contraintes (...) les amène souvent à accepter certains audits simplement parce qu'ils n'ont pas le choix à boucler l'audit même avec des conclusions mitigées parce qu'on les a corrompus et ils ne pouvaient pas résister parce qu'en réalité ils n'ont pas cette indépendance financière* ». Les personnels du cabinet doivent être à l'abri du besoin afin d'effectuer un travail remarquable ; d'où la position d'un interviewé (auditeur) qui souligne : « *un auditeur devrait avoir une rémunération qui le mettrait à l'abri du besoin. Cela lui éviterait de succomber trop facilement à la tentation qui est tellement accrue dans le métier* ». Le respect des textes est un ingrédient pour la qualité de l'audit. La loi de 1999 à son article 57 et l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés à son article 704 prévoient pour les CAC une durée maximale de 06 ans. Un auditeur qui va au-delà de cette durée peut-être garant de la qualité ? HN (conseiller maître) répond ainsi : « *Je dirais non, puisqu'il est chargé de voir si les normes sont respectées (...) S'il va au-delà, il est déjà en compromission au cours de la période déterminée ; il devait déjà lui-même dire que la loi ne me permet plus de me présenter. Si au bout de la période légale, il continue c'est qu'il manque d'intégrité qui est un des points forts d'un auditeur* ». L'exercice au-delà de la durée légale conduit à tisser des relations privilégiées avec les principaux dirigeants pour obtenir d'autres contrats incompatibles rejoignant ainsi les fondements de la théorie de l'agence et des coûts de transaction.

Le contrôle qualité et l'évaluation des travaux des auditeurs par d'autres pairs

Si la quasi-totalité des personnes interrogées soulignent l'importance du contrôle qualité et l'évaluation des travaux des auditeurs ; ces éléments n'apparaissent pas explicitement dans le processus de l'audit. Un interviewé PV souligne l'importance du contrôle qualité qui doit s'opérer à trois niveaux : « *... devait relever des différents ordres, parce que le contrôle de la qualité de l'audit devrait relever de l'entreprise même qui a demandé l'audit. C'est pour cela d'ailleurs que l'auditeur doit restituer son rapport et qu'il doit faire l'objet de validation par l'entreprise. Pour les commissaires aux comptes, cette qualité est l'œuvre de l'ONECCA qui veille sur cette qualité avec les normes de contrôle qui sont éditées en leur sein. La qualité aussi se fait à l'intérieur du cabinet qui a des normes de pratique interne, donc ce contrôle se fait d'abord au niveau du bénéficiaire de la prestation d'audit, au niveau de l'auditeur lui-même qui a certainement des normes pour exécuter leur mission. Et puis au niveau de l'ordre professionnel auquel appartient l'auditeur...* ». L'importance du contrôle qualité n'est plus à démontrer au regard des dérives qui ont marqué l'activité d'audit au Cameroun. Il doit être systématique tant dans les cabinets d'audit que dans les entreprises bénéficiaires. Concernant l'entreprise, l'interviewé PV (contrôleur de gestion) déclare : « *On contrôle le plan qualité de l'auditeur, par exemple quand on fait la restitution, nous relevons évidemment que lors de cette validation que l'audit a atteint les objectifs ou pas, ou même ses recommandations ne sont pas praticables ou bien ne sont pas pertinentes*. Le contrôle qualité et l'évaluation des travaux des auditeurs sont faits *a posteriori* par d'autres organes. L'objectif à ce niveau est de rendre ces deux attributs de la qualité un impératif *a priori*. Les cabinets devraient développer une cohérence organisationnelle à même d'assurer un service de qualité à leurs clients en dépit des dysfonctionnements qui caractérisent le marché d'audit.

2. Les enjeux de la pratique de l'audit comme déterminant de la réduction des scandales financiers

Il s'agit d'abord dans cette section de cerner les difficultés liés au développement de l'audit ; ensuite de montrer en quoi la prise en compte urgente du contrôle qualité est impérative à l'amélioration du processus de l'audit et partant la réduction des scandales financiers. Les auditeurs rencontrés sont d'avis que : « *l'audit ne doit pas être perçu comme un outil de lutte contre le vol ou scandale financier, mais comme un outil d'aide à la décision qui vise à s'assurer que l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise sont bien structurés, qu'ils réduisent les risques susceptibles d'aboutir au scandale financier* ».

2.1. Identification des facteurs de blocage à l'émergence de l'audit dans les entreprises camerounaises

L'ensemble des personnes interrogées s'accordent à reconnaître que l'audit est une activité qui permet à l'entreprise d'améliorer sa gestion et d'innover. L'audit se trouve phagocyté par des facteurs relatifs à l'entreprise elle-même, à l'auditeur et à l'environnement.

2.1.1. Facteurs liés à l'entreprise

Absence de culture d'audit

La demande volontaire d'audit en contexte camerounais n'est pas une priorité et relève de l'exception. *C'est rare d'avoir un audit contractuel au Cameroun, il est rare de voir un dirigeant commander volontairement un audit qui viendrait apporter des règles de bonne gouvernance et de gestion. Tout le monde se limite à un audit légal obligé par la loi* (un interviewé, WD). Ceci montre à suffisance un manque d'intérêt accordé à cette activité qui constitue l'un des principaux mécanismes de gouvernance. Les propos de l'interviewé PV étaient à suffisance : « ... *le manque d'intérêt qu'on peut porter à la fonction par ignorance même tout simplement, on ne voit pas très bien ce que ça peut apporter* ». L'absence de culture peut prendre différentes formes et se traduire par le manque de volonté ; la mauvaise appréhension du rôle de l'audit dans l'entreprise et l'éducation.

Primauté du management traditionnel caractérisé par la mal gouvernance : Les dirigeants camerounais s'accaparent de tous les pouvoirs décisionnel, financier et communicationnel. Cette hégémonie managériale n'est pas de nature à favoriser les règles de bonne gouvernance ; plutôt conforte l'enracinement et le refus de collaborer avec les auditeurs. Ceci est en cohérence avec la théorie de la réactance psychologique développée par Brehm (1966) et revisitée en psychologie sociale par Doise *et al.* (1978). Cette théorie développe le comportement des individus face à une perte éventuelle de leur liberté suite à une situation donnée. Le comportement est également émotionnel. Selon cette théorie, l'individu sera amené à adopter un comportement néfaste dès lors qu'il réalise que sa liberté est en jeu. Dans le cas d'espèce, les mandataires sociaux éviteraient de collaborer avec les auditeurs entraînant une influence négative sur la qualité de l'audit. Parmi les facteurs susceptibles d'expliquer ce management traditionnel à l'origine du blocage, nous avons : le gaspillage des ressources ; l'absence de lisibilité sur le choix des dirigeants ; l'absence des règles de bonne gestion -incohérence organisationnelle, tribalisme, népotisme, indisponibilité des informations financières ; le poids de la gestion familiale et l'incompétence des ressources humaines.

2.1.2. Facteurs relatifs à l'auditeur

L'auditeur est au centre du processus d'audit, nous avons identifié quatre principaux éléments susceptibles d'oblitérer son efficacité. Ils concernent :

Incompétence et dépendance : L'incompétence est à la fois spécifique et systémique. Le Secrétaire Général de la COBAC (Commission Bancaire Afrique Centrale) dans sa communication du 31 mai 2011 portant sur les diligences des CAC des établissements de crédit de la CEMAC relève : « *l'exploitation des documents produits par les CAC fait apparaître que la grande majorité des acteurs de cette profession est peu au fait des diligences spécifiques fixées par la réglementation et des exigences particulières qui en découlent* ». La dépendance des CAC est structurelle en ce sens qu'ils effectuent en général, dans la même entreprise, les missions d'attestation et de certification des comptes. Le marché de l'audit et le non-respect des mandats sont à l'origine de la dépendance. Un interviewé WD relate : « *le marché de l'audit n'est pas vaste, seules les entreprises astreintes à l'audit légal font appel à l'audit. Dans la majorité des cas, l'audit contractuel n'est pas dans les mœurs des dirigeants sociaux, il est sollicité dans le cas du vol par exemple ; les CAC exercent au-delà de la durée légale d'où une absence de répartition dynamique du marché* ». Les CAC sont confrontés à un problème de survie et de protection de leurs mandats. Cela favorise « *une forte entente entre dirigeants sociaux et l'auditeur ; la forte dépendance vis-à-vis d'un client ou d'un mandat en termes de pourcentage du chiffre d'affaires du cabinet par rapport à l'ensemble des honoraires versés, également le chiffre d'affaires que le client permet au CAC d'avoir* ». (Interviewé, WD).

Instabilité à l'origine de l'incompétence des ressources humaines : La qualité de l'effectif a un impact sur l'audit. Le métier d'auditeur est perçu comme un tremplin en raison de la mauvaise politique des ressources humaines qui y est appliquée. L'insuffisance des effectifs qu'on peut constater dans les cabinets d'audit constitue la principale conséquence. Le turn-over étant élevé, cela ne favorise pas la formation du personnel à même de conduire efficacement une mission d'audit.

2.1.3. Facteurs relatifs à l'environnement camerounais

L'environnement est un facteur fondamental à l'émergence de meilleures pratiques de l'audit. La faiblesse des institutions et la situation économique caractérisée par l'instinct de survie des auditeurs sont de nature à compromettre la qualité de l'audit.

La corruption comme technique de formulation du jugement de l'auditeur : Appréhender le décalage entre la démarche d'audit prescrite et celle relevant du réel fournit la preuve de la dégradation de la qualité d'audit. La corruption est le déséquilibre entre les institutions et les Organisations et se trouve de façon récurrente dans le monde des affaires. Les parties prenantes à la transaction d'audit trouvent des stratégies visant à satisfaire leur fonction d'utilité. C'est d'ailleurs ce que martèlent les interviewés : « *On a aussi la corruption, un auditeur peut-être tenté et là on va parler de dérive, mais dérive peut-être parce qu'il a bien voulu faire son travail dans le sens objectif, mais s'est vu offrir une grosse enveloppe, ça se fait et les conclusions ne sont plus ce qu'elles auraient dû être. Ça encore c'est le phénomène de la corruption dans notre société* ». La corruption oriente l'opinion du CAC qui est très souvent favorable à l'équipe dirigeante. Le Secrétaire Général de la COBAC précise : « *le rapport de certains commissaires aux comptes avec les établissements de crédit laisse apparaître souvent un doute sur l'indépendance des premiers et leur autonomie de jugement (...) continuent d'exercer des activités incompatibles avec leur mandat, en camouflant sous des structures plus ou moins liées ; d'autres certifient des comptes manifestement irréguliers sans réserves ni observations* ».

Faiblesse des institutions comme un véritable frein à la pratique de l'audit : Les institutions impliquées dans la production et la sécurisation de l'information financière ont pour mission d'encadrer la profession. La loi N° 2003/008 du 10 juillet 2003 relative à la répression des infractions contenues dans les actes uniformes OHADA n'est pas strictement appliquée. Le système judiciaire, principal garant des intérêts des parties prenantes est émaillé de corruption. Ce qui fragilise l'application stricte des lois. La principale caractéristique de la faiblesse des institutions demeure dans le comportement peu orthodoxe des hommes chargés de veiller au respect de la réglementation. Les conflits d'intérêt entre les professionnels de l'audit atomisent les institutions.

2.2. La nécessité de développer la culture du contrôle qualité des travaux des commissaires aux comptes : le contrôle du contrôle

Le Règlement n° 11/01-UEA-027-CM-07 du 05 décembre 2001 portant révision du statut des professionnels de la comptabilité de la CEMAC a institué le contrôle qualité. Il permet d'améliorer la qualité de l'information financière et de renforcer la sécurité des investisseurs. La remise en cause *a posteriori* des travaux des CAC par d'autres organes de contrôle tels CONSUPE et CDC pose la problématique de la qualité des travaux des CAC. Cette situation interpelle sur l'urgence de développer le contrôle qualité et de l'intégrer comme une étape importante du processus de validation d'une mission d'audit. Un interviewé (CAC) indique à cet effet : « *le contrôle qualité revêt une grande importance car il permet que le produit issu des vérifications soit de très bonne qualité et couvre les phases de planification, d'exécution et du rapport final* ». L'exercice du contrôle qualité exige une bonne dose d'éthique, d'intégrité et l'introduction de la logique de régulation.

3. L'éthique comme outil d'amélioration de la qualité d'audit au-delà des compétences avérées

L'objectif est de montrer l'importance de la réintroduction de la dimension éthique dans le processus d'audit. L'enjeu est de garantir l'équilibre socio-technique.

3.1. La justification de l'éthique dans le processus de l'audit

Les différents scandales financiers connus de par le monde interpellent sur l'éthique. La compétence de l'auditeur n'est pas seulement technique, mais également éthique. Elle est le reflet des institutions et dépend du mode de fonctionnement des Organisations. D'après Prat dit Hauret (2003), la réalité quotidienne du travail de l'auditeur le place au cœur d'importants conflits d'intérêt pour lesquels le code de déontologie professionnelle n'offre pas de solutions simples. La précarité économique exige une bonne dose de courage pour la mise en œuvre de l'éthique. Les interviewés abondent dans le même sens : « *Le courage demeure dans le rapport des observations que tu as relevé. Donc, même en dépit de l'environnement, un auditeur qui est professionnel, qui a une formation professionnelle solide, qui est intègre et courageux doit pouvoir faire son travail (...). C'est un élément clé. Il faut être courageux* » ; ensuite « *l'auditeur en tant que personne doit résister aux tentations externes et internes qui peuvent compromettre sa mission* » ; enfin « *il ne doit pas être complice des fraudes et corruption, il doit travailler en toute objectivité car le respect de son travail et de sa personne en dépend ; il doit avoir le courage de dénoncer les situations irrégulières* ».

L'éthique est transversale c'est-à-dire, qu'elle s'applique à l'ensemble du processus d'audit qui part de l'acceptation de la mission à la production du rapport final. Pour Lemaître et Krohmer (2010),

l'acteur compétent n'est pas celui qui applique automatiquement les prescriptions de son supérieur hiérarchique, mais plutôt celui qui sait reconnaître les situations singulières justifiant de déroger aux règles ou d'en inventer de nouvelles. Le respect du dispositif légal est une question d'opportunité. Dans le processus de la qualité d'audit, deux logiques convergent à savoir la logique des normes et celle de l'éthique.

3.2. L'éthique comme optimum à atteindre

Elle peut être appréhendée dans la pratique des affaires selon Puel (1989) comme l'interpellation, la réflexion et le discernement qui obligent les mandataires sociaux à élaborer leur propre réponse individuelle ou organisationnelle face à une situation perçue comme étant moralement problématique. La formalisation de l'éthique tient compte de la délimitation des frontières de l'Organisation en ce sens que l'audit est un travail qui s'effectue en équipe sous le contrôle d'un cabinet. Ainsi, il est nécessaire de distinguer l'éthique individuelle de l'éthique organisationnelle. Cette démarche est cohérente avec les travaux de Mercier (2000, 2002) qui préconisent la rédaction du cadre réglementaire, les codes de bonne conduite devant guider le comportement des parties prenantes. L'approche cognitive de l'éthique doit s'imbriquer dans l'entreprise comme mécanisme contribuant à la satisfaction de toutes les parties prenantes.

Le succès d'une entreprise dépend aujourd'hui non seulement du respect des règles du jeu économique, mais aussi de la référence à des valeurs supérieures telles que l'honnêteté, le respect des autres et la solidarité. L'éthique d'entreprise ne nie pas le profit et la performance, mais devient au contraire une nécessité économique : les entreprises sont évaluées par leur public sur des critères éthiques. Elles s'expriment au travers d'un système de valeurs partagées par les dirigeants et les salariés, des méthodes de management et de comportements de l'ensemble du personnel (Lepineux, 2006). Les préoccupations éthiques couvrent la capacité de l'auditeur à renoncer aux incompatibilités et interdictions énumérées aux articles 378 et 697 à 700 de l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales ; aux pressions et aux chantages de la part des dirigeants. *A posteriori*, l'éthique se trouve sanctionnée par la capacité de l'auditeur à prouver qu'il a observé toutes les démarches nécessaires pour s'assurer qu'il émettra un jugement sans complaisance. A cet effet, un interviewé (CAC) évoque : « *Quand on accepte un audit sans avoir fait les premières vérifications apparentées, est-ce que c'est ma fille qui gère, est-ce que je serais vraiment libre de donner mon opinion sur cette personne-là, donc il y'a des liens familiaux parfois qui amènent l'auditeur à ménager ses conclusions en fonction de ses relations avec les audités. Donc, la norme internationale demande généralement de refuser ce type d'audit et de le laisser à un collègue qui n'aurait aucune relation de familiarité avec la structure. Mais on voit beaucoup d'experts qui acceptent de le faire quand même parce que le marché de l'audit est difficile, pour avoir un marché d'audit déjà ce n'est pas facile, comment faut-il en refuser quand on est bien conscient qu'on ne peut pas très bien le faire* ».

L'éthique, en dépit de rester une préoccupation majeure pour le développement socio-économique, est directement liée à un environnement, une culture et un temps.

4. Illustrations et discussions

Dans le cadre de sa mission, l'auditeur est souvent pris comme nous l'avons déjà souligné en introduction, dans une sorte de contradiction qui induit des questions d'ordre éthique. L'objectif n'est pas d'aborder tous les cas, mais d'en sélectionner quelques-uns qui interpellent les auditeurs sur la qualité de l'audit.

Première illustration : *la pratique de l'incompatibilité et la dépendance comme source d'inefficacité de l'audit.*

Le rapport de la CDC (2011) relève quelques incompatibilités dans les activités d'un cabinet d'expertise comptable menées dans la société SOPECAM. Il a accompli les actes de certification et d'attestation des comptes pour les exercices 2004 et 2005 ; tels qu'indiqués dans la lettre de mission : « établir la déclaration statistique et fiscale (DSF) ; certifier les comptes et produire un rapport de certification ; établir les états financiers ». Ce cumul de fonctions d'attestation et de certification des comptes est interdit par les textes en vigueur notamment la directive de la CEMAC et le droit OHADA. La barrière à l'entrée de la profession et l'inefficacité du contrôle par les institutions impliquées pourraient expliquer la pratique de l'incompatibilité ; qui conduit généralement à ne pas dénoncer des irrégularités constatées. La CDC a relevé les différents points suivants portant simultanément sur les irrégularités des comptes produits et la réserve sur la fiabilité des états financiers : paiements indus à un fournisseur (une facture a été reconduite trois -03- fois pour la même livraison avec des pièces de caisse différentes) ; fractionnement des marchés afin d'éviter l'appel à concurrence ; ce qui constitue une transgression du décret n° 2004/275 du 24/09/2004 portant code des marchés publics et une faute de gestion au sens de la loi de 1974 ; accroissement disproportionné des charges du personnel ; avances reçues des clients non apurées ; organisation de l'activité de recouvrement : défaut de diligences ; produits hors activités ordinaires et résultats de l'exercice 2005 (justification insuffisante du résultat).

Concernant le cas de la SONARA, le CONSUPE en 2013 a identifié « l'absence d'indépendance vis-à-vis du conseil d'administration ; étant donné que le recrutement du CAC se fait sur appel d'offres ». Cette remarque du CONSUPE laisse apparaître que l'appel à concurrence ne garantit pas toujours l'indépendance du CAC. De ce fait, l'indépendance du CAC peut-être influencée au cours du processus d'audit par les relations qu'il entretient avec les mandataires sociaux. Ces relations découlent de la théorie de l'agence dont le tiers organisation qu'est le comité d'audit n'a pas contribué à renforcer l'indépendance du CAC au sens de Poit (2004) et Wirtz (2005). L'incompatibilité pose un problème d'éthique dans le processus d'audit et ne permet pas à l'auditeur de rendre un jugement libre et moral. Les auditeurs de la CDC ont fait preuve « d'éthique absolutisme » au sens de Forsyth (1980).

Le problème de dépendance est relatif d'une part à la non déclaration des mandats de CAC ; d'autre part à la procédure de recrutement des CAC. L'exercice au-delà de la durée légale ne favorise pas la gouvernance et par conséquent réduit la capacité des CAC à dénoncer des irrégularités. Le recrutement des CAC au Cameroun soulève des controverses et est une affaire de lobbying. L'absence d'harmonisation des honoraires des CAC crée une situation de dépendance envers l'entreprise audité. Le marché d'audit n'est pas structuré au Cameroun et la conquête des clients répond à un souci de fidélisation.

Deuxième illustration : *l'incompétence comme équation à résoudre pour réduire les scandales financiers*

La formation en expertise-comptable n'intègre pas de façon approfondie les modules du commissariat aux comptes qui est un métier distinct de la technique comptable. Pour pallier à cette compétence insuffisante, il a été prévu par l'ONECCA des séminaires de formation à une périodicité bien définie. L'objectif poursuivi est le renforcement des capacités et une forte appropriation des normes professionnelles et des diligences requises. Le relâchement observé dans la formation explique en partie les dérives constatées ces dernières années en matière d'audit et ayant entraîné la sanction de certains cabinets d'expertise comptable par le CONSUPE.

Le CONSUPE a effectué en 2013 une mission de contrôle pour les périodes allant de 2007 à 2010 portant sur les dossiers de travail des CAC afin de s'assurer de la qualité de l'audit menée par ces derniers. C'est ainsi que des fautes de gestion ont été relevées contre les cabinets KPMG, K & CIE et WAC FIDUCIAIRE COMPTABLE co-CAC de la société SONARA. Les fautes retenues sont : Insuffisance des diligences en matière de contrôle interne ; dénonciation partielle des irrégularités constatées ; non-respect des normes professionnelles ; insuffisance dans la production du dossier de travail ; techniques de sondage peu appropriées ; insuffisance des ressources ; incompétence du personnel composant l'équipe d'audit ; négligence.

Troisième illustration : *l'exercice au-delà de la durée légale des mandats et le manque de suivi de ces mandats détruisent la qualité de l'audit*

L'analyse empirique guidée par les entretiens et l'exploitation documentaire laissent apparaître que le non-respect des mandats est une réalité. L'ex Secrétaire Général de l'ONECCA souligne : « *Les CAC ont un mandat de trois (03) ans renouvelables une seule fois, soit donc six (06) ans de fonction⁴. Mais ce délai n'est pas respecté dans la majorité des cas. Certains font 9 ans sans se soucier de quoi que ce soit* ». Il ressort également des différents entretiens effectués que les CAC ne déclarent pas leurs mandats à l'ordre ; ne déposent pas de rapport au greffe et ne sont pas identifiés dans le communiqué de tenue du conseil d'administration publié dans le journal officiel.

Le Journal la METEO N° 452, dans sa parution du 03 septembre 2012, publie la liste des CAC des établissements de microfinance (EMF) agréés au 30 juin 2012 ; au total 450. Les enquêtes menées en mai 2014 auprès du Ministère des Finances ont permis de constater que les CAC identifiés en septembre 2012 sont encore en poste. Les années de nomination sont comprises entre 2001 et 2012. Il ressort de l'exploitation du tableau que 390 CAC nommés entre 2001 et 2007, soit 86,7% exercent au-delà de la durée légale qui est de six (06) ans ; contre 13,3% qui sont encore dans la limite prévue par la loi. L'enquête réalisée auprès de 65 entreprises tous secteurs confondus révèle que : 48 entreprises soit 73,85% ont des CAC ayant dépassé la limite du mandat. Ce résultat confirme la longévité des CAC en poste et explique l'écart entre la pratique et la règle. La déclaration des mandats à l'ordre et la publicité dans le journal officiel lors des communiqués des réunions du conseil d'administration constituent des outils de contrôle pour les parties prenantes ; susceptibles d'induire le changement de comportement des acteurs que sont les CAC. La valeur du rapport du CAC serait la résultante de la publicité.

Ces illustrations permettent de tirer les principaux enseignements suivants : d'abord, la qualité de l'audit dépend du tryptique compétence-indépendance-éthique. Il est admis que l'audit est un travail collectif et multidimensionnel qui intègre la contribution de toutes les parties prenantes à la sécurisation de l'information financière. Ensuite, l'indépendance est un état d'esprit qui découle du jeu de pouvoir entre l'audit et le CAC et de la capacité de ce dernier à gérer les conflits d'intérêts. Enfin, il existe un écart entre la pratique et les textes.

⁴ Cette limitation de mandat est prévue à l'article 57 de la loi N° 99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et entreprises du secteur public et parapublic et à l'article 704 de l'acte Uniforme OHADA droits des sociétés.

Conclusion

Cet article a développé une vision de la qualité de l'audit comme un construit socio-technique et culturel nécessaire à la réduction des scandales financiers. Il identifie ses principaux déterminants et met en exergue les facteurs de blocage. L'analyse empirique relève que les CAC sont pris dans une sorte de controverse dont ils ne peuvent se défaire. Ils ne prennent pas toujours en considération l'ensemble des éléments permettant de garantir la qualité de l'audit. Le cadre légal n'offre pas assez d'assurance en termes de qualité. Cette controverse trouve sa justification dans les institutions qui ne stimulent pas au respect des règles, et dont la résultante est la corruption. Les raisons qui expliquent ce comportement peu orthodoxe sont multiples. La première raison est d'ordre économique : les CAC acceptent de renoncer au respect des normes professionnelles parce qu'ils y trouvent un intérêt financier. La seconde est sociale : en dehors des risques de sanctions qui pèsent sur le CAC, c'est l'absence d'éducation à la citoyenneté et aux valeurs morales qui le poussent à ne pas respecter la réglementation. La troisième est culturelle : elle renvoie au poids de la tradition et du territoire sur la perception de l'audit ; celui-ci étant perçu plus comme une contrainte qu'un signal visant à améliorer les pratiques managériales.

Notre recherche souligne également la nécessité de renforcer le cadre institutionnel visant la réorganisation et le fonctionnement du marché de l'audit compte tenu des spécificités de l'environnement camerounais substantiellement porté vers la normalisation des écarts. Il serait intéressant d'avoir moins de règles à faire respecter au lieu d'en avoir plus qu'on ne respecte pas. Ainsi, la recherche de l'équilibre technique, économique et social constitue un atout majeur au développement de la qualité de l'audit. Toutefois, ce travail ouvre des perspectives de recherches futures. Il serait intéressant de creuser les cas des CAC qui adoptent un comportement éthique et comprendre comment ils parviennent à survivre dans un système émaillé de corruption où l'impunité semble être la règle. Par ailleurs, il nous semble intéressant de mener les recherches en contexte camerounais sur les motifs de sanction des CAC ; la construction de l'indépendance et du jugement ; la relation marché et qualité de l'audit.

Références

- Abbott, L., Parker. Y., Peters. G. et Raghunandan, K. (2003a). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*: 17-32.
- Antle, R. (1984). Auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 1-20
- Babeau, O., Chanlat, J.F. (2011). Déviance ordinaire, innovation et gestion. *Revue Française de Gestion*, 210 : 33-50.
- Beasley, M.S., Canello. J.V., Hermanson. D.R. et Lapede. P.D. (2000). Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting horizons*, 14 (4): 441-455.
- Bédard, J. (1989). Expertise in Auditing: Myth or Reality. *Accounting, Organisation and Society*, 14: 113-152.
- Blanchet, A., Gotman, A. (1992). *L'enquête et ses méthodes: l'entretien*. Paris: Nathan Université.
- Bloomfield, R. (1997). Strategic dependence and the assessment of fraud risk: A laboratory study, *The Accounting Review*, 72: 517-538.
- Brehm, J. W. (1966). *A Theory of Psychological Reactance*, New York: Academic Press, Inc.
- Carey, P., Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *Accounting Review*, 81 (3): 653-676.
- Carcello, J., Hermanson. D.R., Neals. T. et Riley. J., (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19 (3): 365-384.
- Churchill, G.A. (1979). A paradigm for Developing better Measures of Marketing Constructs. *Journal of Marketing Research*, 16 (1): 64-73.
- Colasse, B. (2003). Auditer une mission impossible. *Sociétal* n° 39, 1^{er} trimestre 2003 : 38-39.
- Compernelle, T. (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 113 : 91-116.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Paris, édition du seuil.
- Daoud, I. B., Omri, M. A. (2013). Les divergences comptabilité--fiscalité en Tunisie: quels facteurs explicatifs?. *Revue des Sciences de Gestion*, 263-264, (5-6): 179-195.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- Doise, W., Deschamps J.C., Mugny, G. (1978). *Psychologie Sociale Expérimentale*, Paris, A. Colin.

- Eichenseher, J. W., Shields, D. (1989). Corporate Capital Structure and Auditor Fit. *Advances in Accounting*, Suppl. (1): 39-56.
- Finley, D. (1994). Game theoretic analysis of discovery sampling of internal fraud control auditing. *Contemporary Accounting Research*, 11 (1) : 91-115.
- Forsyth, D.R. (1980). A Taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39 (1): 175-184.
- Gendron, Y. (2002). On the role of the Organization in Auditors Client-Acceptance Decisions. *Accounting, Organization and Society*, 27 (7): 659-684.
- Gendron, Y. (2009). Discussion of « The audit committee oversight process »: advocating openness in accounting research. *Contemporary Accounting Research*, 26 (1): 123-134.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23, 141-191.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1992). The audit expectations gap--plus ca change, plus c'est la meme chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 137-161.
- Humphrey, C. (2008). Auditing Research: a Review across the Disciplinary Divide. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21 (2): 170-203.
- Krishnan, J., Schauer, P.C.(2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (2): 9-25.
- Lemaître, C.N., Krohmer, C. (2010). L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs ? *Finance Contrôle Stratégie*, 13 (4) : 75-100.
- Lennox, C. S. (1999). Audit Quality and Auditors Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*, 26 (7-8): 779-805.
- Lépineux, C. (2006). Entretien avec Claude Lépineux, responsable du développement chez Algora. *Distances et savoirs*, 4(1): 93-99.
- Libby, R., Tan, H. (1994). Modelling the Determinants of Audit Expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (8): 701-717.
- Malone, C. F., Roberts, R. W. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors Auditing. *A Journal of Practice and Theory*, 15 (2): 49-64.
- Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit. *Management*, 11 (2) : 191-210.
- Matsumura, E. et Tucker. R. (1992). Fraud detection: A theoretical foundation. *The Accounting Review*, 67 (4): 753-783.

- Mercier, S. (2000). La formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise. *Finance Contrôle Stratégie*, 3 (3) : 101-123.
- Mercier, S. (2002). Une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 43 (1) : 34-49.
- Miles, M. B., Huberman A. M. (2003). *Analyse des données qualitatives (2ème édition)*, de boeck.
- Moizer, P. (1997). Auditor Reputation: the international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1 (1): 61-74.
- Morton, S. (1993). Strategic auditing of fraud. *The Accounting Review*, 68 (4): 825-840.
- Nadia, S. (2006). La gouvernance comme moyen de prevention et de protection contre les irregularities pouvant mener à la fraude. *Thèse de Doctorat en Administration, Université de Montréal*.
- Nichols, D. R., Smith, D.B. (1983). Auditor Credibility and Auditor Changes. *Journal of Accounting Research*, 21 (2): 534-544.
- Pigé, B. (2011). Qualité de l'audit. Pigé, B. (dir), Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations. De Boeck, *Comptabilité Contrôle et Finance*, 9-26.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue Française de Gestion*, 29 (147) : 105-117.
- Prat Dit Hauret, C. (2007). Ethique et décisions d'audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 13 (1) : 69-85.
- Puel, H. (1989). *L'économie au défi de l'éthique : essai d'éthique économique*. Paris, Cujas/Cerf.
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent : A french case study. *European Accounting Review*, 15 (2): 153-179.
- Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8 (1) : 151-174.
- Sweeney, J. (1995). The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis. *Research on Accounting Ethics*, 1: 213-234.
- Wilks, T. et Zimbelman, M. (2004). Using game theory and strategic financial reasoning concept to prevent and detect fraud. *Accounting Horizon*, 18 (3) : 173-185.
- Wirtz, P. (2005). Meilleures pratiques de gouvernance et création de valeur : une appréciation critique des codes de bonne conduite. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11 (1) :141-159.