

## **Étude des déterminants de l'indépendance de l'auditeur: les enseignements tirés du contexte économique camerounais**

### **Study of the determinants of auditor independence: lessons learned from the Cameroonian economic context**

**Gervais Félix MINKO**

Enseignant chercheur

Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales (ESSEC)

Université de Douala

Membre de l'Association de Recherche en Comptabilité Contrôle et Audit  
(ARECCA)

Cameroun

**[gervaismink@yahoo.fr](mailto:gervaismink@yahoo.fr)**

**Date de soumission :** 06/05/2022

**Date d'acceptation :** 18/07/2022

**Pour citer cet article:**

MINKO G.F. (2022) «Étude des déterminants de l'indépendance de l'auditeur: les enseignements tirés du contexte économique camerounais», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 3» pp : 408 - 428

## Résumé

Le présent article étudie les déterminants de l'indépendance de l'auditeur à la suite de la mission d'audit réalisée sur les comptes d'une entité. Alors que l'indépendance consiste pour l'auditeur à émettre une opinion neutre et professionnelle sur la régularité des comptes audités, la littérature montre qu'elle est parfois sujet de dilemmes éthiques lorsque les missions sont réalisées dans des contextes d'agence particulière. La méthodologie de l'analyse de contenu mise en œuvre à la suite des entretiens semi-directifs réalisés auprès des auditeurs installés au Cameroun a permis de tirer des enseignements pertinents. D'abord le marché de l'audit est stratifié et la taille du cabinet joue un rôle déterminant dans la négociation des contrats. Les cabinets d'envergure, qualifiés de « big four » sont considérés comme les plus indépendants à cause de la notoriété et la réputation à préserver. Les cabinets de taille moyenne s'appuient sur les affinités amicales et familiales mais doivent développer leur marché sur les bases professionnelles qui caractérisent l'indépendance. La dénonciation jouerait un rôle déterminant à travers les actions collectives des parties prenantes. Certaines théories préalablement évoquées par la littérature sont confirmées par les résultats empiriques notamment la théorie des parties prenantes, la théorie du développement personnel et celle de la dénonciation.

**Mots clés : auditeur ; indépendance ; déterminants ; réputation ; développement personnel.**

## Abstract

This article studies the determinants of the independence of the auditor following the audit mission carried out on the accounts of an entity. While independence consists for the auditor in issuing a neutral and professional opinion on the regularity of the audited accounts, the literature shows that it is sometimes subject to an ethical dilemma when the missions are carried out in particular agency contexts. The content analysis methodology implemented following the semi-structured interviews carried out with auditors based in Cameroon made it possible to draw relevant lessons. First, the audit market is stratified and the size of the firm plays a determining role in the negotiation of contracts. Large-scale firms qualified as the “big four” are considered the most independent because of their notoriety and the reputation they seek to preserve. Medium-sized firms rely on friendly and family affinities but must develop their market on the professional bases that characterize independence. Denunciation would play a decisive role through the collective actions of stakeholders. Certain theories evoked by the literature also confirm these results, in particular the theory of stakeholders, the theory of personal development and that of denunciation.

**Keywords: auditor ; independence ; determinants ; reputation ; personal development**

## Introduction

La question de l'indépendance de l'auditeur est abordée par la littérature financière et comptable depuis plus de trois décennies (DeAngelo, 1981 ; Watts et Zimmerman, 1990). Elle s'interroge sur la liberté de l'auditeur à s'exprimer de façon neutre et sincère sur les comptes de l'entité auditée au regard du jeu d'influence que les acteurs peuvent exercer sur l'environnement de travail de l'audit. L'actualité économique et financière mondiale renforce ce débat à partir de nombreux scandales financiers observés dans différents contextes. Par exemple, l'affaire Enron, l'un des plus grands scandales financiers des vingt dernières années s'est soldée par le démantèlement et la disparition de facto de son auditeur Andersen, la perte de plus de vingt mille emplois directs, et des pertes financières estimées à des centaines de millions de dollars. Dans le contexte économique camerounais, de nombreux cas de fraude financière inhérents à l'opinion controversée de l'auditeur sont courants dans plusieurs entités d'envergure.

Théoriquement, un audit comptable et financier est défini comme un « *examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexées aux comptes annuels d'une entité* »<sup>1</sup>. A partir de cette définition la littérature s'accorde sur la compétence de l'auditeur qu'elle considère comme un acquis fondé sur la formation et l'expérience. Cependant, l'incertitude qui caractérise l'indépendance de l'audit est généralement liée à des conflits d'intérêts entre les acteurs d'une entité ayant des objectifs divergents. Un auditeur compétent et opportuniste peut exploiter ces égarements managériaux pour tirer des avantages particuliers avec un acteur impliqué dans le processus de l'audit (Chaplais, Mard & Marsat, 2016 ; Minko, Elle & Hanko, 2022). Par exemple, l'auditeur peut se retrouver en face des situations qui peuvent biaiser sa mission d'opinion en faveur d'un acteur particulier, en contrepartie des avantages pécuniaires (Fortin & Martel, 1997 ; Prad dit Hauret, 2003 ; Minko, 2016). L'actualité financière internationale, illustrée par les scandales financiers récurrents confirme l'hypothèse d'une inadéquation entre les attentes théoriques d'une mission d'audit, et les rapports controversés qui alimentent les scandales financiers dans différents secteurs économiques.

---

<sup>1</sup> Définition du SYSCOHADA rénovée en janvier 2017.

Il est par ailleurs relevé que la littérature a réalisé des grandes enjambées sur la problématique étudiée dans les contextes économiques occidentaux (Watts et Zimmerman, 1990 ; DeAngelo, 1981 ; Chapelais et al., 2016), ce qui n'est pas le cas des économies en voie de développement africaines. Cet article a pour objet, d'apporter une contribution qui permet de réduire ce gap par extension de ces études dans des champs d'expérimentation empirique nouveaux notamment au Cameroun où des arguments pertinents en faveur d'une telle étude peuvent être évoqués. Par exemple, la littérature établit un lien entre l'environnement culturel, le niveau de développement économique d'un pays et l'indépendance des auditeurs (Causse et Ebondo Wa Mandzila, 2009 ; Chaplais et al, 2016). Or le Cameroun se distingue par une diversité culturelle<sup>2</sup> et une économie caractérisée par la prépondérance du secteur informel. Ce qui peut être interprété comme un indicateur du niveau de développement embryonnaire de son économie. Les scandales financiers y sont aussi courants à l'instar des récents événements de la BICEC<sup>3</sup> qui ont mis en cause l'inexactitude de l'opinion exprimée par certains auditeurs sur les comptes de cette entité. Le choix du terrain empirique camerounais est aussi justifié par certaines allégations à tort ou à raison de l'Organisation non gouvernemental (ONG) « Transparency International » qui a signalé par deux fois le pays comme ayant le plus grand indice perceptible de corruption<sup>4</sup>. Ces arguments descriptifs du champ d'expérimentation empirique envisagé semblent suffisamment justifier les enjeux d'une étude portant sur les déterminants de l'indépendance de l'auditeur en contexte camerounais.

Pour aborder ce sujet, la principale question de recherche est la suivante : « *qu'est ce qui peut déterminer l'indépendance de l'auditeur dans le contexte économique du Cameroun ?* De manière spécifique l'étude ambitionne d'examiner les conditions permettant d'exercer la profession d'auditeur en toute indépendance au regard du contexte précédemment décrit.

Pour mener ce travail, la méthodologique qualitative descriptive sera mobilisée. Elle consiste à collecter les données au moyen d'entretiens semi-directifs auprès des auditeurs choisis de façon aléatoire. Les informations recueillies feront l'objet d'une analyse de contenu après retranscription des entretiens. L'analyse des données privilégie l'émergence théorique et la saturation empirique au sens de Luckerhoff & Guillemette (2012).

---

<sup>2</sup> Le slogan populaire qui considère le Cameroun comme l'Afrique en miniature est révélateur de cette diversité culturelle, dont l'impact peut être visible sur le mode de management des organisations.

<sup>3</sup> Banque Internationale du Cameroun pour l'Épargne et le Crédit, qui est une filiale au Cameroun de la banque populaire de France.

<sup>4</sup> Source: <http://www.transparency.ch> [archive]

Le texte est divisé en trois parties. Il commence par une revue de la littérature sur l'indépendance de l'auditeur. S'en suivra à la deuxième partie la description des articulations méthodologiques. La troisième partie quant à elle est consacrée à la présentation des résultats et aux discussions y afférentes.

## **1. Les déterminants de l'indépendance de l'auditeur : revue de la littérature**

La littérature sur les déterminants de l'indépendance de l'auditeur est abordée sur les aspects théoriques et empiriques.

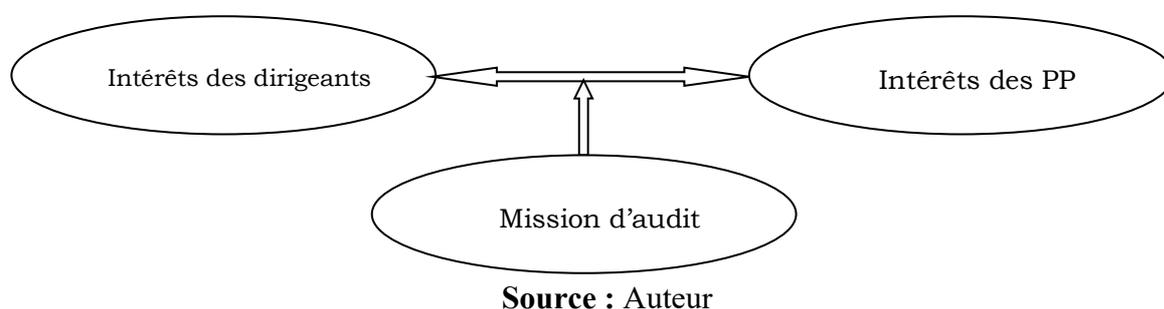
### **1.1. Les déterminants de l'indépendance de l'auditeur fondée sur les modèles économiques**

Des modèles économiques pertinents servent de fondements à la justification théorique de la règle d'indépendance assignées aux auditeurs externes dans leur mission d'opinion. Trois théories sont régulièrement mobilisées par les auteurs : la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), la théorie du raisonnement éthique (Rest, 1986 ; Jones, 1991) et la théorie des parties prenantes (Donaldson, & Preston, 1995).

S'agissant de l'agence, les études pionnières de cette théorie (Jensen, & Meckling, 1976) s'accordent à identifier une relation d'agence (ou de mandat) entre deux acteurs où l'un agit pour le compte de l'autre. Celui qui est mandaté dispose très souvent des informations discrétionnaires que le mandataire ne connaît pas. Cette situation crée une asymétrie informationnelle entre les deux acteurs qui, normalement devraient être au même niveau d'information. Les informations du mandaté relevant de sa discrétion managériale lui permet de s'en servir de façon particulière au détriment des autres acteurs. Il est ainsi parfois observé que l'auditeur externe au cours de sa mission d'audit se retrouve dans une relation d'agence particulière avec l'agent. Par exemple il reçoit le mandat du principal (les actionnaires) à qui il rend compte, cependant la rémunération de ses honoraires est assurée par l'agent (dirigeant) dont il surveille la gestion. Parfois il s'avère que le dirigeant est un membre de la famille, une connaissance ou un ancien camarade d'école de l'auditeur. Cette situation particulière fait planer une incertitude sur l'indépendance de l'opinion face à des acteurs avec lesquels, l'auditeur a des affinités particulières. L'opportunisme financière peut également entraver l'indépendance de l'auditeur lorsqu'elle le contraint à donner un avis en faveur d'un acteur particulier en contre partie des retombées financières. A travers les exemples ci-dessus, l'agence se révèle comme un fondement théorique à l'entrave de la règle d'indépendance de l'auditeur.

Une autre théorie retenue par les auteurs est celle dite de la « théorie des parties prenantes » (PP). Elle repose sur deux postulats : i/ le premier considère l'organisation comme un nœud de contrats entre plusieurs groupes d'acteurs qui subissent les activités de l'entité (Fama, & Jensen, 1983), ii/ le deuxième considère que les intérêts des PP ont une valeur intrinsèque qui est au-dessus des autres formes d'intérêts de l'entité (Clarkson, 1994 ; Donaldson & Preston, 1995). La mission de l'auditeur qui se situe au cœur des intérêts des PP (voir figure ci-dessous) est par conséquent supposée garantir la fiabilité de l'information financière utile aux décisions des PP. Le champ d'application de la théorie des PP est la nature des relations organisations-*stakeholders* en termes de processus et de résultat. Des tentatives de rapprochement de certaines théories d'utilité empirique en sciences de gestion sont effectuées à partir de la théorie des PP. Hill et Jones (1992) ont généralisé la théorie de l'agence à partir des relations entre les PP et les managers. Ces derniers y sont vus comme des agents et les PP se distinguent les uns des autres par leur importance et leur pouvoir vis-à-vis des managers dans une perspective contractuelle forcée.

**Figure 1 : L'opinion de l'auditeur au cœur des intérêts des PP**



Cette figure montre que lorsque l'opinion de l'auditeur à la suite d'une mission d'audit n'est pas fiable, les intérêts de l'ensemble des PP y compris les dirigeants, sont compromis en ce sens que les informations publiées constituent la base des décisions des acteurs.

La dernière théorie mobilisée dans ce travail est celle dite « du raisonnement éthique » (Rest, 1986 ; Jones, 1991). Le raisonnement éthique part du principe selon lequel les termes « éthique » et « moral » sont équivalents. A cet effet, un auditeur peut se trouver en situation de dilemme éthique et prendre des décisions en dehors du code de déontologie de la profession (Chaplais et al., 2016). En d'autres termes, l'opinion exprimée par l'auditeur dans un contexte de dilemme éthique ne vise pas forcément à biaiser l'information, mais quelques fois à faire un arbitrage entre une situation de gestion difficile et une opinion mécaniste au code d'audit (Minko et al., 2022). Les phases identifiées au raisonnement éthique sont les suivantes :

l'identification de la situation comportant un problème par l'auditeur, porter un jugement sur l'action à entreprendre, avoir l'intention d'agir lui-même de manière éthique, agir sur le problème éthique afin de la résoudre. Jones (1992) parle de six dimensions qui caractérisent le problème éthique et relève l'importance des conséquences, la probabilité des conséquences, le consensus social, le délai de survenance des conséquences, la proximité des effets, et la concentration des effets. Ainsi, de nombreuses décisions dépendraient de l'intensité morale du problème rencontré. Par exemple, le fait de détourner de grosses sommes d'argent paraît plus grave que voler un stylo ou une feuille de papier sur son lieu de service. Des tentatives de rallier normes éthiques et culture managériale ont ainsi été observées. Frémeaux et Noël (2015) ont vérifié en se basant sur le cas des « big four » que, les interactions entre les normes éthiques et la culture managériale peuvent conduire à des dilemmes éthiques.

### **1.2. Les déterminants de l'indépendance de l'auditeur fondée sur les études empiriques**

Les études sur l'indépendance de l'auditeur s'accordent sur deux principaux axes : la compétence et l'indépendance. La compétence d'un auditeur porte sur sa formation et son expérience, alors que l'indépendance relève de sa capacité à exprimer une opinion sincère conformément au jugement professionnel qu'il porte sur les comptes audités. La synthèse de la littérature permet de constater que deux facteurs sont déterminants pour la qualité d'une mission d'audit à savoir la capacité à détecter les fraudes (DeAngelo, 1981 ; Tondeur, 2003), et la capacité à les révéler dans le rapport d'audit (Prat dit Hauret, 2003). Le tableau ci-dessous résume la synthèse des facteurs déterminants à la qualité d'une mission d'audit.

**Tableau n° 1 : Les facteurs déterminants de la qualité d'une mission d'audit selon la littérature**

Les déterminants	les facteurs	la mesure des facteurs	Auteurs
La compétence	La formation	Diplôme	DeAngelo (1981) Tondeur (2003)
		Recyclage	
		Maîtrise des normes professionnelles	
	L'expérience professionnelles	Bonne orientation et organisation du travail	
		Capacité d'appréciation du contrôle interne permettant d'obtenir des éléments probants.	
	Délégation, supervision, contrôle de qualité		
L'indépendance liée à la capacité à révéler les irrégularités détectées	Les facteurs internes	Indépendance financière liée à la rémunération de l'auditeur	Prat dit Hauret (2003)
		Dépendance de l'opinion de l'auditeur vis-à-vis de son cabinet	
		Dépendance de l'opinion de l'auditeur liée à la réputation du cabinet	
		La taille du cabinet	
	Les facteurs externes	Relation entre auditeur et audité	Frémaux et Noël (2015)
		Situation financière du client	
		Concurrence entre cabinets et mode d'attribution des missions	
		La durée du mandat d'audit	
		Existence d'un comité d'audit	
		Flexibilité des règles et méthodes comptables	
Sanctions judiciaires à l'encontre de l'auditeur			

Source : Synthèse de la littérature

Ce tableau permet de mettre en évidence les points déterminants de la qualité d'une mission d'audit d'après la littérature examinée. Par exemple, il n'est pas permis à un auditeur de cabinet, d'éloigner son opinion de la politique globale du cabinet même en situation de dissonance cognitive. Aussi afin de préserver l'auditeur d'une influence dichotomique à la politique du cabinet, il est important que sa rémunération soit compatible à l'importance des missions à lui assignées. Par ailleurs, l'opinion tient probablement compte de la réputation du cabinet d'audit qui est fonction de sa taille. Il est aussi courant que les actionnaires de l'entité choisissent les cabinets réputés après un examen préalable du profil des éventuels intervenants.

## 2. Cadre méthodologique de l'étude

Dans cette section, nous présentons la démarche méthodologique de l'étude qui est constituée de la collecte des données et des analyses y afférentes. La méthodologie qualitative retenue est théoriquement fondée sur deux aspects. Elle est tout d'abord justifiée par la nature qualitative des données collectées qui portent sur le discours des auditeurs. Dans ce sens l'étude n'est pas nécessairement pertinente à partir d'un échantillon quantitatif. Un autre argumentaire favorable à une étude qualitative relève du caractère social du phénomène étudié pour lequel, très peu de connaissances scientifiques sont mobilisées dans le contexte d'étude envisagé (Yin, 2010). Pour ces motifs, le mode opératoire qualitatifs semble beaucoup plus pertinent pour décrire le phénomène observé à partir du rendu des entretiens semi-directifs.

### 2.1. Collecte des données

Les données sont collectées à partir de deux sources à savoir une source documentaire et des entretiens semi-directifs administrés auprès des auditeurs installés au Cameroun. Pour l'étude documentaire, nous nous sommes servis des documents de l'ordre national des experts comptable du Cameroun (ONECCA) qui est l'organe institutionnel qui encadre la profession d'auditeur externe. Ces documents sont disponibles sur le site internet de l'ONECCA ([www.onecca.cm](http://www.onecca.cm)). L'essentiel du contenu de cette documentation est résumé dans le tableau ci-dessous.

**Tableau n° 2 : Les caractéristiques de la norme d'indépendance adoptée par l'ONECCA pour l'exercice de la profession d'auditeur**

Thème	Description des thèmes
Métiers de l'audit	Audit et commissariat aux comptes, assistance conseils en comptabilité, missions d'audit et examen des comptes, missions de certification, expertises judiciaires, liquidations, évaluation des sociétés
Conditions d'accessibilité aux métiers de l'audit à partir de l'ONECCA	Etre expert-comptable ou diplôme équivalent, obtenir l'autorisation du conseil des ministres de la CEMAC après examen des conditions d'indépendance liées à l'intégrité
	L'expert-comptable veille à son indépendance et celle de ses collaborateurs. Il peut refuser les missions où l'indépendance est risquée, ou prendre des mesures particulières pour éliminer ce risque
	Gestion des incompatibilités fonctionnelles (interdiction de subordination à une partie au cours de la mission d'audit). Ne pas

Encadrement de la norme d'indépendance par l'ONECCA	se substituer aux organes de direction et de gestion des entreprises auditées
	Gestion des incompatibilités d'exploitation (interdiction de manipuler les fonds des entreprises auditées). Les prêts réciproques entre auditeur et audités sont aussi interdits. La prise de participations dans les affaires des clients est interdite. Les relations personnelles doivent être considérées avec prudence
	Gestion des honoraires d'audit (pas d'honoraires en fonction des résultats attendus)
	Le barème des rémunérations est négociable mais en fonction des difficultés des cas à traiter

**Source :** Par l'auteur à partir des documents de l'ONECCA

A partir du tableau ci-dessus on observe un encadrement de la norme d'indépendance au sein de l'ONECCA sur la base des critères objectifs. Ces critères sont conformes à ceux de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) qui est le conseil des normes internationales d'audit et d'assurance.

Une source documentaire secondaire a consisté à l'exploitation du contenu des presses dont les articles portent sur des événements liés à l'indépendance de l'auditeur. Nous avons recensé plusieurs cas dans les journaux, mais nous nous sommes focalisé sur deux cas qui ont retenu notre attention, l'un dans une presse privée, l'autre dans la revue gouvernementale « Cameron Tribune ». La description des cas retenus est condensée dans les tableaux ci-dessous.

**Tableau n° 3 : Synthèse des articles de presse évocateurs de l'indépendance de l'auditeur en contexte camerounais**

Nom du journal et date de publication	Titre de l'article	Résumé du contenu de l'article exploité
Horizons nouveaux magazine (26 août 2016) ;	Cameroun – Affaire BICEC : qui sont les véritables auteurs	Complicité du commissaire aux comptes avec les dirigeants pour un détournement important pendant plusieurs années
Cameroun tribune du 15 février 2017	Affaire SODECOTON : condamnation maintenue pour le Directeur générale	Dénonciation des fautes des auditeurs : - cabinet 1 : conflit d'intérêt suite à la signature d'un contrat d'assistance fiscale avec la société alors que le même cabinet audite les comptes de l'entité; - cabinet 1 : administration d'une formation en contrôle de gestion alors que le cabinet est aussi auditrice des comptes - cabinet 2 : former les dirigeants de l'entité en fiscalité et le cabinet audite aussi ses comptes

**Source :** Par l'auteur à partir de l'exploitation des articles de presse

Le tableau ci-dessus permet de mettre en évidence, des incompatibilités susceptibles de créer des situations d'agence qui limitent l'indépendance de l'auditeur. Par exemple, un auditeur qui fournit des prestations rémunérées dans une entité dont elle assure légalement le contrôle des comptes s'expose à un conflit d'intérêt qui est interdit par l'ONECCA. Pour les deux sociétés retenues les responsables et les auditeurs sont déjà dans l'irrégularité du seul fait d'accumulation des deux tâches par l'auditeur. Il n'est donc pas surprenant qu'on assiste à la situation décrite dans la presse examinée.

La seconde source a permis de collecter les données à partir des entretiens semi-directifs administrés à certains experts des sociétés d'audit. L'échantillon a été constitué au fur et mesure de la réalisation des interviews au rythme de la saturation empirique. Au total 5 auditeurs qui se sont montrés disponibles aux entretiens ont été retenus dans les villes de Douala et Yaoundé. Le choix porté à ces deux villes est lié à leur représentativité économique au Cameroun. Douala étant la capitale économique tandis que Yaoundé est la capitale politique, l'essentiel des transactions commerciales sont réalisées dans ces deux agglomérations. Par ailleurs, les deux villes regroupent l'essentiel des sièges sociaux des entreprises du pays, et la majeure partie des cabinet d'audit y sont aussi installés. Pour des raisons liées à la discrétion et à l'anonymat les auditeurs interviewés sont désignés par des codes alphanumérique. Par exemple le code A1 désigne l'auditeur n°1 interviewé etc. Le tableau ci-dessous donne les caractéristiques des auditeurs retenus dans l'échantillon.

**Tableau n° 4 : Caractéristique de l'échantillon des auditeurs interviewés**

Nom	Statut	Tranche d'âge	Expérience professionnelle	Niveau de formation
A1	Auditeur Expert associé	45	12 ans	Expert-comptable
A2	Auditeur Expert associé	61	30 ans	Expert-comptable
A3	Auditeur Expert principal	62	25 ans	Expert-comptable
A4	Ancien auditeur de big four	56	18 ans	Expert-comptable
A5	Expert associé	52	18 ans	Expert-comptable

Source : Auteur

Par ailleurs, le guide d'entretien a été élaboré autour des thèmes suivants : identification de l'interviewé, modalité d'accès à la profession d'audit, l'environnement de l'activité d'audit au Cameroun, déterminants de l'indépendance de l'auditeur. Le protocole d'entretien a permis de développer des questions autour des thèmes retenus. Le contenu du protocole d'entretien est résumé dans le tableau ci-dessous :

**Tableau n° 5 : Description du protocole d’entretien administré aux auditeurs**

Thèmes	Questions posées
Identification de l’auditeur	nom et prénom Age niveau de formation statut dans le cabinet dimension du cabinet expérience professionnelle
Accessibilité à la profession d’auditeur	comment accède-t-on à la profession existe-t-il un statut particulier pour l’auditeur au Cameroun ? la démarche pour qu’un auditeur soit mandaté par une entité les conditions liées au mandat reçu les sanctions prévues en cas de manquement
Environnement de l’activité d’audit au Cameroun	existence d’un réel marché de l’audit au Cameroun le type de mission pour lesquels les auditeurs sont sollicités les caractéristiques du portefeuille de la clientèle la formation des prix du marché de l’audit perception de l’indépendance de l’auditeur à travers les actes de l’Etat perception de l’indépendance de l’auditeur à travers les actes de justice
Déterminants de l’indépendance de l’auditeur	perception personnelle de l’indépendance de l’auditeur comment garantir l’indépendance de l’audit d’une entité familiale ou d’une connaissance le rôle des comités d’audit pour l’indépendance de l’auditeur au Cameroun le rôle des normes de qualité pour l’indépendance de l’auditeur au Cameroun l’organisation personnelle de l’auditeur pour garder son indépendance

Source : Auteur

Toutes les questions administrées sont ouvertes afin de laisser libre cours à l’interviewé de développer un argumentaire susceptible de révéler les déterminants de l’indépendance de l’auditeur. Les entretiens ont duré chacun en moyenne 45 minutes par auditeur, pour quatre thèmes.

## 2.2. Démarche d’analyse des données

L’analyse des données collectées s’opère par des étapes successives. La première a consisté à retranscrire fidèlement les propos exprimés par les interviewés. Le but de cette démarche est de favoriser l’émergence des concepts liés à l’indépendance de l’auditeur. Les échantillons théoriques permettant de d’appréhender le phénomène sont ensuite recensés dans les tableaux. Seuls sont retenus, les concepts jugés pertinents pour la perception de l’indépendance. Pour conforter notre compréhension et s’assurer que rien n’a été oublié, les retranscrits ont fait l’objet d’une relecture par comité afin de susciter le débat sur des éléments préalablement négligés et qui se sont finalement avérés pertinents. La méthode mise en œuvre est proche de celle de la

« grounded theory » au sens de Glaser et Strauss (1967), reprise par Luckerhoff et Guillemette (2012) et considérée comme l'induction en méthodologie de la théorisation enracinée. Elle favorise l'émergence des théories enracinées dans les données du terrain. Elle s'avère pertinente dans les contextes de recherches exploratoires, puisqu'elle permet d'élargir le champ d'exploration en laissant une marge de liberté à l'expression, à la découverte et à l'expérience. Les résultats sont restitués à partir des mémos élaborés et prenant en compte les verbatim issus de l'analyse théorique.

### 3. Les principaux résultats empiriques et discussions

Cette dernière section est dédiée à la restitution des résultats à la suite des analyses et aux discussions y afférentes.

#### 3.1. Emergence théorique des déterminants de l'indépendance de l'auditeur en contexte camerounais

Les résultats issus de ce processus d'analyse permettent de décrire les déterminants de l'indépendance de l'auditeur tels qu'ils sont perçus par les auditeurs de l'échantillon.

S'agissant de l'environnement de travail de l'auditeur au Cameroun, plusieurs éléments permettent de décrire les caractéristiques du marché. Ces éléments consignés dans le tableau ci-dessous, portent sur les conditions d'accès au marché d'audit, la description du marché lui-même notamment l'accessibilité aux contrats, la durée des contrats, la concurrence, les missions d'audit, et les prix homologués.

**Tableau n ° 6 : Les caractéristiques du marché d'audit en contexte camerounais**

Sous-thème	Emergence théorique
Conditions d'accès au marché	Etre expert-comptable
	Avoir le diplôme d'audit, comptabilité et finance
	Auditeur nommé pour un mandat de 2 ans à la création des SA
	Deuxième mandat renouvelé pour 6 ans
	Nommés et recommandés à 98% des cas
Durée des mandats	Nomination par notoriété
	Deux ans pour les mandats statutaires
Concurrence	Six ans pour les mandats décidés par les actionnaires
	Existence des cabinets d'envergure internationale (big four)
	Développement des cabinets individuels
Description du marché de l'audit	Développement des cabinet d'audit agréés
	le marché existe mais très souvent parce que c'est obligatoire pour les sociétés de capitaux.
	le marché est fortement caractérisé par les recommandations familiales

Les missions de l'audit	l'expertise comptable est préféré à 80%
Clients de l'audit	Assez réduit en général 15 clients pour un auditeur
Les prix	Les taux sont libéralisés et varient par client

Source : Auteur

Pour la plupart des auditeurs interviewés le marché d'audit est caractérisé par éléments tels que le diplôme de référence, l'affiliation à la profession, exercer dans un cabinet reconnu etc. Par exemple un interviewé nous confie : « *pour être auditeur des comptes il faut être un expert-comptable, il n'y a pas deux corps comme par exemple en France où il y a un corps des experts comptables et un corps des auditeurs* ». Il émerge aussi des données collectées, une certaine confusion entre le cabinet d'audit et l'auditeur qui réalise le travail sur le terrain. En général il faut considérer que le responsable de l'audit des comptes c'est le cabinet d'audit représenté par ses dirigeants. Les missions sont généralement confiées à des responsables des cabinets selon la séniorité liée à l'expérience professionnelle des intervenants. L'organisation d'un cabinet d'audit est fonction de sa taille ou sa dimension. Les cabinets qualifiés de « big four » ont généralement une organisation assez identique et comparable à celle d'une armée où on distingue : les dirigeants associés qui sont des experts-comptables, et les autres auditeurs recrutés à la sortie des grandes écoles d'économie, de commerce et d'ingénierie. Parmi eux on distingue les directeurs de mission, les auditeurs séniors, les sous-séniors et les autres de l'équipe de mission. Les autres cabinets qui ne sont pas les « big four » essayent de s'adapter à l'organisation imposée par les premiers.

Par ailleurs s'agissant de l'accessibilité au métier, la majorité des auditeurs reconnaissent qu'ils sont nommés par les entreprises à la suite des recommandations. Pour les sociétés de capitaux (SA) par exemple, il est obligatoire de nommer un auditeur dès la constitution de la société. Les mandats de l'audit ont une durée qui est encadrée par la profession au Cameroun. Cette durée est globalement de 2 à 6 ans pour le premier mandat et le second est également renouvelable une fois. Quant à la concurrence, elle est réelle entre les « big four » qui sont généralement plus sollicités par les firmes internationales et les grandes entreprises à capitaux privés et publics. Pour les petites et moyennes entreprises, l'audit des comptes se présente presque comme un luxe dont elles ne peuvent s'offrir que par contraintes. Pour certains auditeurs interviewés il en ressort que le marché de l'audit n'existe que parce qu'il est imposé à certaines entités soit par la loi de l'OHADA, soit par l'Etat dès leur constitution ou lorsqu'elles sollicitent des concours financiers à certains organismes. Les prix sont négociés et fixés en fonction de l'étendue de la

mission et la capacité financière du client. Il est généralement difficile pour les cabinets de moindre envergure d'avoir un portefeuille d'entreprise supérieur à 15 clients.

Un autre aspect des résultats d'importance capitale concerne les déterminants de l'indépendance de l'auditeur dans le contexte économique camerounais. Au regard de la description du marché développée ci-dessus, il est évident de s'interroger sur les conditions pour lesquelles un auditeur peut réaliser les missions d'audit en préservant son indépendance et énoncer son opinion avec sincérité. Les études antérieures distinguent des situations d'agence particulière telles qu'un auditeur qui se retrouve en face d'un membre de la famille, d'un ami ou ancien camarade d'école, ne semble plus disposer à une indépendance totale d'opinion. Ce qui semble s'apparenter au cas d'un marché d'audit où les missions sont négociées par affinités particulières. Le tableau ci-dessous met en évidence les concepts théoriques qui permettent d'apprécier l'indépendance de l'auditeur dans le contexte empirique du Cameroun.

**Tableau n° 7 : Emergence théorique de l'indépendance de l'auditeur en contexte camerounais**

Thèmes étudiés	Emergence des concepts théoriques
Perception de l'indépendance	Position mitigée de l'Etat
	Mission dépendante de la capacité financière du client
	L'interpellation des auditeurs par la justice
Déterminants des missions d'audit	Compétence (diplôme et expérience)
	Indépendance
Déterminants du développement personnel	Indépendance théorique
	Indépendance réelle
	Indépendance apparente.
Déterminants du développement des carrières	Indépendance personnelle
	Eviter la dépendance financière à travers les missions d'audit des entreprises familiales
	Capacité de déploiement au-delà des entités familiales
	Expert en « jonglerie »
Déterminant de la répression et de l'éthique professionnelle	La constitution progressive et rassurante d'un portefeuille des clients d'audit
	Répression de l'ONECCA
	Répressives de la justice
	La sanction de la clientèle
	La dénonciation par les parties prenantes

**Source :** Auteur

A la lecture du tableau ci-dessus nous pouvons retenir que certains interviewés évoquent la position mitigée de certains acteurs clés tels que l'Etat, quant à l'importance de l'indépendance de l'auditeur. Ils évoquent par exemple la décision controversée de l'Etat en rendant facultative la certification des états financiers déposés auprès de l'administration. Pour cette catégorie

d'acteur, l'audit des comptes par un expert extérieur pour exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des comptes est presque inutile puisqu'elle n'améliore pas leur qualité (Minko, Elle, & Hanko, 2018). Par ailleurs, le fait que certains auditeurs subissent des condamnations de justice fermes peut aussi s'avérer comme la perception négative de leur indépendance en contexte camerounais. La négociation de gré à gré des honoraires d'audit entre le client et l'auditeur peut aussi être considéré comme un facteur de dépendance. Cette dernière assertion est surtout vérifiable dans les entités de dimension modeste ayant des surfaces financières peu importantes. Un interviewé déclare *« en réalité les comptables des entreprises avaient l'habitude de faire des déclarations statistiques et fiscales (DSF) au quartier. Et comme la certification par un expert était obligatoire avant le dépôt, il leur arrivait de donner des sommes dérisoires aux experts pour valider les comptes qu'ils n'ont pas préalablement audités. Il était facile de remarquer que les experts trouvaient des formules de certification qui n'engageaient que très peu leur responsabilité. Surtout pour les cabinets de taille modeste »*.

Par ailleurs, certains concepts inédits de l'indépendance ont aussi émergé des données. Par exemple plusieurs interviewés considèrent qu'en dehors de l'indépendance théorique, il faut distinguer l'indépendance réelle de l'indépendance apparente. L'indépendance réelle se traduit par l'attitude de l'auditeur face à ses clients ainsi que les procédés de travail mis en place afin d'éviter tout amalgame ou polémique avec la clientèle. Un interviewé nous dit *« celui qui est en face de nous doit savoir que nous sommes caractérisés par l'indépendance. Quand il ne le sait pas, il peut être tenté de vous envoyer ailleurs ..... Depuis quelques années, nous travaillons sur les procédures de travail du cabinet. Nous avons aussi une charte éthique, un manuel de contrôle qualité que ce soit en expertise comptable ou en audit ..... »*. Ce discours développé par les cabinets de moyenne envergure relève d'un argumentaire qui sera discuté postérieurement en montrant que l'indépendance de l'auditeur relève d'un développement personnel du métier de l'audit.

### **3.2. Discussion des résultats à partir des théories émergentes**

Certaines théories émergentes confirment les résultats déjà énoncés par la littérature antérieure à l'exemple de la théorie dite du « développement personnel » (DP). Elle est considérée par la littérature comme celle qui cherche des réponses aux questions suivantes : « qu'est-ce que le développement personnel ? A qui s'adresse-t-il ? Comment reconnaître une personne développée ? Quelle est son utilité dans les organisations ? » (Jaotomo, 2009). Pour les défenseurs de cette théorie, elle concerne les individus qui sont mentalement sains, et qui

développent des attitudes vis-à-vis d'eux-mêmes. Ils intègrent généralement dans le travail des fonctions psychologiques telles que : l'autonomie, la perception adéquate de la réalité ainsi que la maîtrise de l'environnement. En d'autres termes, les individus se distinguent des pratiques psychothérapies (Lacroix, 2004, p.19). La théorie du DP est régulièrement utilisée dans le domaine des ressources humaines pour mettre en évidence la vocation comme le travail le plus satisfaisant (Seligman, 2004), cependant elle a moins de retentissement dans les champs de recherche de comptabilité, de l'audit de la finance.

Dans le contexte de ce travail, la théorie du DP permet de considérer que l'auditeur, dans sa quête de l'indépendance financière en lien avec les caractéristiques des contrats d'audit familiaux ou amicaux, doit se développer en dehors des influences endogènes ou exogènes qui entravent l'indépendance. Par exemple, un auditeur interviewé déclare : *« dans nos métiers, on conseille d'éviter des clients qui représentent individuellement 70 à 80% du chiffre d'affaires du cabinet. S'il vous enlève le mandat, il est fort probable que vous vous retrouviez au chômage »*. Il est donc indispensable de se déployer aussi au-delà du cadre familial et amical et s'appuyer sur la compétence comme le principal levier de travail. Il faut aussi se détourner des « jongleries » qui constituent un frein au développement des carrières. Ces assertions sont confirmées les auditeurs de l'échantillon qui évoquent le développement des carrières comme un déterminant incontournable de l'indépendance de l'audit. Nous avons retenu ces dires d'un interviewé : *« de nos jours, beaucoup de chefs d'entreprises vont vers les experts comptables pour les travaux de jonglerie et autre. Voyez-vous lorsqu'ils leur arrive de solliciter des travaux d'audit assez sérieux, ils se détournent de ceux qui sont déjà connus comme des experts en fraudes. C'est un comportement psychologique qui consiste à considérer que si je suis habitué à vous faire les travaux de « jongleries », en recherchant la bonne information psychologiquement vous ne venez pas chez moi parce que vous me considérez déjà comme un spécialiste des « jongleries ». Voilà j'ai des parts de marché au-delà du Cameroun parce que j'ai développé ma notoriété pour dépasser le cadre national à cause de mon sérieux »*.

Une autre théorie émergente est celle dite de la « dénonciation ». La dénoncer est l'action de dévoiler, de signaler à qui de droit un dysfonctionnement dans une entreprise. La pratique de la dénonciation est encouragée en comptabilité financière principalement dans les marchés financiers occidentaux. C'est dans le cadre de la dénonciation que la loi « Sarbane-Oxley » portant sur la réforme des comptabilités des sociétés cotées a été mise en œuvre aux Etats-Unis. Elle permet de protéger les investissements à travers des nouvelles règles sur la comptabilité et la transparence financière. L'application de cette loi est garantie par des organismes, tels que la

Securities and Exchange Commission (SEC) qui encourage la dénonciation des informations financières manipulées. La dénonciation s'exécute aussi dans le cadre des normes de l'indépendance de l'IFAC répercutées à l'ONECCA en tant que membre. La pratique de la dénonciation a fait ses preuves à travers des révélations de scandales financiers dans des contextes différents et même au Cameroun. La dénonciation est aussi faite au niveau des parties prenantes. Les organes de presse joueraient un rôle prépondérant dans la dénonciation des pratiques d'audit inappropriées. Dans la plupart des cas, elle a conduit à l'interpellation des dirigeants et des auditeurs des entreprises concernées par la justice (Minko, 2017).

Enfin, la dernière théorie confirmée par les résultats les résultats est celle dite « théorie des parties prenantes » (PP). Elle apparaît pertinente puisqu'elle permet d'envisager les actions collectives des parties prenantes pour protéger la profession et partant, l'indépendance de l'auditeur. Les parties prenantes ont une influence notable sur les comportements des acteurs à travers les organismes de la profession tels que l'ONECCA et l'IFAC. A ces organismes peuvent s'adjoindre les autres parties prenantes telles que les actionnaires, l'Etat, les banques, les organes de presse etc. les actions collectives consisteraient à protéger non seulement les intérêts des entités, mais la réputation de la profession.

## Conclusion

L'objet de cet article consistait d'étudier les déterminants de l'indépendance des auditeurs en retenant le Cameroun comme champ d'expérimentation empirique. La méthodologie qualitative mise en œuvre a permis d'exploiter les documents de l'ONECCA qui encadre la profession, mais aussi d'administrer les entretiens semi-directs auprès des auditeurs installés au Cameroun.

L'exploitation des données collectées a conduit à mettre en évidence les résultats sur l'environnement du travail des auditeurs et sur les déterminants de leur indépendance. Pour de nombreux auditeurs interviewés, le marché de l'audit a des caractéristiques spécifiques qui favorisent la dépendance de l'auditeur à l'audit. Par exemple, le marché est stratifié entre les cabinets de renommée mondiale « les big four », et les petits et moyens managés par les experts-comptables affiliés à l'ONECCA, et parfois par des comptables agréés diplômés des grandes écoles de comptabilité. Les grandes entreprises publiques et privées préfèrent généralement des contrats d'audit avec les « big four » considérés comme les plus compétentes et les mieux structurés sur le plan de l'indépendance. La stratégie des moins sollicités consisterait à capter les parts de marché à partir des liens familiaux ou amicaux.

Un autre volet des résultats a permis de mettre en lumière les déterminants de l'indépendance dans le contexte du marché d'audit au Cameroun. Pour plusieurs interviewés, l'auditeur doit se développer personnellement en mettant en œuvre un modèle éthique construit sur la base du professionnalisme et la détermination de son indépendance. Trois théories adaptées au contexte camerounais émergent de la discussion des résultats : la théorie du développement personnel, la théorie des parties prenantes et celle de la dénonciation. La théorie du développement personnel relève l'importance d'une construction individuelle de la carrière par le respect des normes d'indépendance. Celle des parties prenantes confirme la nécessité de l'action collective, pour la préservation des intérêts de ces dernières. Celle de la dénonciation émerge comme une théorie d'accompagnement et de renforcement des actions des parties prenantes notamment, les auditeurs eux-mêmes, les organismes de pression éthique et les métiers de l'audit.

Cependant, l'étude présente une limite principale concernant le processus de validation empirique de l'étude. Il aurait été pertinent d'obtenir des informations supplémentaires auprès des dirigeants des entreprises concernées. Cette limite constitue une piste intéressante pour le développement de la recherche sur l'indépendance de l'auditeur, suivant une perspective méthodologique renouvelée.

## BIBLIOGRAPHIE

Causse, G., Ebondo, E. (2009). « L’audit de l’audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes », 29<sup>e</sup> congrès annuel de l’Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Causse, G., Tran Vu, V. H. (2012). « Les dimensions de la performance des cabinets d’audit légal – le point de vu des auditeurs », AFC/Comptabilité-Contrôle-Audit, 2012/3, tome 18, pp : 97-143.

Chaplais, C., Mard, Y. & Marsat, S. (2016). « L’auditeur face aux dilemmes éthiques : l’impact d’une formation à l’éthique sur la conformité au code de déontologie », Association francophone de comptabilité –CCA, 2016/1Tome 22, pp : 53-93.

Clarkson, M.B.E. (1994). « A risk model of stakeholders theory, Toronto, The center for corporate social and ethics », University of Toronto.

Colasse, B. (1995). « Les voies de la recherche en comptabilité financière », enseignements et recherche en gestion : évolution et perspectives, Presse de l’université des sciences sociales de Toulouse, pp : 297-307.

Colasse, B. (2000). « Théories comptables », Colasse B. (dir.) Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, pp : 1232-1244.

DeAngelo, L.E. (1981). « Auditor size and audit quality », Journal of Accounting and Economic, 3 (3), pp : 183-199.

DeAngelo, L.E. (1986). « Accounting numbers as market valuations substitutes: A study of management buyouts of public shareholders », The accounting Review, 61 (3),pp : 400-420.

Donaldson, T. & Preston, L.E. (1995), « The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications », Academy of Management Review, vol 20, n° 1, 65-91

Fama, E.F. & Jensen, M.C. (1983). « Separation of ownership and control », Journal of Law and Economics 26(2), pp : 288-307.

Fortin, J. & Martel, L. (1997). « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d’audit financier : une étude empirique ». Comptabilité – Contrôle – Audit 3 (2), pp: 59-75.

Freeman, R.E. & Evan, W.M. (1990). « Corporate Governance: a stakeholder interpretation », The Journal of Behavioral Economics, vol. 19, n°4, pp : 337-359.

Fremaux, S. & Noel, C. (2015). « Normes éthiques et culture manageriale: quelles interactions? le cas des big four », Association francophone de comptabilité – CCA, 2015/1 Tome 21 pp : 45- 70.

Glaser, B.G. & Strauss, A.L. (1967). « The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research », Library of Congress, Printed in the U.S.A., 1967.

Hill, C.W.L. & Jones, T.M. (1992), «Agency theory » Journal of Management Studies, vol. 29, n°2, pp: 131-154.

Jaotombo, F. (2009). « Vers une définition du développement personnel », Humanisme et Entreprise, 2009/4 n° 294, pp :104.

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). « Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure », Journal of Finance Economics, vol. 3, pp : 305-360.

Jones, J. (1991). « Earning Management During Import Relief Investigations », Journal of Accounting Research, avril 1991, pp : 193-228.

Lacroix, M. (2004). « Le développement personnel » Flammarion 2004.

Luckerhoff, J. & Guillemette, F. (2012). « Méthodologie de la théorisation enracinée : fondements, procédures et usages », Québec, Presses de l'Université du Québec.

Minko, G. F. (2016). « Les manipulations des nombres comptables dans les entreprises : étude des cas au Cameroun », Revue Camerounaise de Management, n°32 juin 2016, p. 35-60.

Minko, G. F. (2017). « L'indépendance de l'auditeur : déterminants révélés par les entretiens semi-directifs auprès des auditeurs du Cameroun », Colloque AFC Afrique, 2<sup>ème</sup> JEACC, Dakar au Sénégal, non publié.

Minko G. F. ; Elle, N. ; & Hanko, O. (2018), « La certification des états financiers par l'audit externe améliore-t-elle la qualité de l'information comptable publiée ? », In NKAKLEU R, PLANE M, BIBOUM A, ONOMO MBC, Théorie et management des organisations : Une perspective africaine, Chap. 12, pp : 288 – 309, Edition EMS

Minko G. F. & al. (2022) « Does training change mechanics ? An experimental study of the effect of participation in training on the mechanistic structuring of auditor judgment in Cameroon », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 6 : Numéro 2 » pp : 24-43

Prat dit Hauret, C. (2003). « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue Française de Gestion 29 (47), 2003, pp : 105-117.

Rest, J. (1986). « Moral development : Advances in research and theory » Praeger Publishers, New York 1986.

Seligman, M. (2004). « Authentic Happiness », Free Press 2004

Tondeur, H. (2003). « Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes », 24<sup>e</sup> Congrès de l'AFC, Louvain La Neuve, 2003.

Watts, R. & Zimmerman, J. (1990), « Positive Accounting Theory: A Ten-Year Perspective », The Accounting Review, vol. 65, pp : 131-156.

Yin, R.K. (2010). « Qualitative Research from Start to Finish », Guilford Press, New York.