

## **La relation auditeur-audité et l'indépendance des commissaires aux comptes dans le contexte du Cameroun**

## **The auditor-auditee relationship and the independence of auditors in the context of Cameroon**

**KUEDA Wamba Berthelo**

Docteur en Sciences de Gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, CERME,  
Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), Université de Dschang-Cameroun,  
berthelokueda@yahoo.fr

**NGASSA Martin**

Docteur en Sciences de Gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, CERME,  
Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), Université de Dschang-Cameroun,  
ngassa2016@yahoo.com

## **Résumé**

Les scandales financiers ayant ébranlé le monde des affaires et plus particulièrement le Cameroun a conduit à remettre en cause la qualité des services. De ce fait, l'objet de cette étude est d'évaluer l'influence de la relation auditeur-audité sur l'indépendance du commissaire aux comptes dans le contexte du Cameroun. Ainsi, nous avons opté pour une approche qualitative par étude de cas. Les données, collectées auprès des entités agréées à l'audit légal (21) ainsi que les cabinets d'audit (13) par des entretiens semi-directifs, ont été analysées via le logiciel NVIVO 10. Il découle de l'analyse que la relation auditeur-audité une influence négative sur la qualité de l'audit.

**Mots clés :** Audité, auditeur, étude de cas, indépendance, Cameroun.

## **Abstract**

The financial scandals that have shaken the business world and more particularly Cameroon has led to question the quality of services. As such, the purpose of this study is to assess the influence of the auditor-auditor relationship on the independence of the auditor in the context of Cameroon. Thus, we opted for a qualitative approach by case study. The data, collected from the entities approved to the statutory audit (21) as well as the audit firms (13) by semi-directive interviews, were analyzed via the NVIVO 10 software. It follows from the analysis that the auditor-audited relationship negatively influences the quality of the audit.

**Key words:** Auditee, auditor, case study, independence, Cameroon.

## Introduction

La série des récents scandales financiers<sup>1</sup> qui a eu lieu à l'aube du 21ème siècle a bouleversé la conception et l'évaluation de la qualité de l'audit. Ces différentes situations témoignent dans un cadre dualiste les différentes formes d'imperfections des organes de contrôle et ont mis en évidence le rôle des auditeurs dans la relation entre l'entreprise et ces derniers (Colasse, 2003 ; Omri et al, 2009). De ce fait, des doutes quant-à la crédibilité et la fiabilité des Informations Comptables et Financières (Fotso, 2011), ainsi que la crise de confiance (Gandja, 2013) entre les différents partenaires, a fait l'objet de productions scientifiques dans différents contextes culturels et législatif à travers le globe et confirme la contingence des connaissances en la matière. Tout ceci visant à réétudier les modalités d'évaluation de la qualité d'audit, qui selon De Angelo (1981) repose sur un système dual : la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

Le lendemain de ces scandales est marqué par la remise en cause le cabinet Arthur Andersen et bien d'autres, et par conséquent, la relation auditeur-audité semble s'être altérée. En effet, la confiance accordée aux auditeurs, dont les responsabilités sont synchrones à la santé et de la solidité financière est battue en brèche. En réponse en ceci, les réglementations portant sur l'activité de l'audit et la relation audité-auditeur se sont multipliées<sup>2</sup> aux Etats Unis et en France. Cependant, la persistance de cette crise de confiance a emmené la Commission Européenne en 2010 a publié un livre vert intitulé « *Politique en matière d'audit : les leçons de la crise* », visant à renforcer la qualité de l'audit via la séparation audit-conseil pour ne citer celui-ci. Aux Etats-Unis, le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) a publié en 2011 des propositions visant l'accroissement de l'indépendance, l'objectivité et l'esprit critique des auditeurs. En plus, aux Royaumes Unis, le *Financial Reporting Council* a publié en 2012 un ensemble de propositions soulevant le caractère crucial de la qualité de l'audit. A préciser avec Gandja (2013) que le Cameroun n'est pas resté en marge de cette mouvance<sup>3</sup>. Cependant, en dépit

---

<sup>1</sup> ENRON en 2001, SODECOTON en 2013 et la BICEC en 2016.

<sup>2</sup> C'est spécialement le cas avec la loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis, la loi de Sécurité Financière en France ou la 8ème Directive dans l'Union Européenne qui visaient à renforcer la réglementation de la relation auditeur-audité ainsi que l'indépendance de l'auditeur dans le cadre de sa mission.

<sup>3</sup> En atteste la loi n°2003/008 du 10 juillet 2003 relative à la répression des infractions contenues dans certains actes uniformes OHADA. Afin de décourager les comportements délictueux, celle-ci prévoit dans son article 16 des sanctions allant de 2 à 5 ans d'emprisonnement et/ou une amende de 200 mille à 5 millions de francs CFA, pour sanctionner tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance et aux incompatibilités des auditeurs externes.

des mesures entreprises, facilitées par l'« Opération Epervier<sup>4</sup>», on constate au sein des entreprises étatiques l'inculcation de certains membres de l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun (ONECCA) pour complicité de détournements des deniers publics. Ainsi, l'auditeur légal, qui est censé garantir la sincérité et l'image fidèle des états financiers annuels, se retrouve au cœur des manipulations comptables (Mballa et Feudjo, 2016), renvoyant ainsi au-devant de la scène la problématique de l'indépendance des commissaires aux comptes (CAC) dans le cadre de leur relation avec les audités. En effet, comment comprendre qu'un détournement d'une valeur de 50 milliards soit orchestré à la BICEC en 2016. Pourtant, les contrôles tant de la Commission Bancaire de l'Afrique Centrale (COBAC) que des CAC font légion dans cette structure. Dès lors, il convient de préciser que ces différents événements témoignent que, l'envergure de la relation audité-auditeur, constitue, dans le cas singulier du Cameroun, un enjeu dans la compréhension des différents scandales observés çà et là, et la problématique de l'éthique des CAC. Ils démontrent suffisamment l'actualité, la pertinence, la légitimité et l'opportunité, de la problématique de la relation entre ces deux principaux acteurs. De ce fait, on ne saurait perdre de vue le fait que la relation entre dirigeants, producteur de l'information et l'auditeur, certificateur de ces informations, impacte la qualité du travail de ce dernier, voire de l'audit en général.

De ce qui précède, un constat patent est que la relation entre l'auditeur et l'audité demeure difficile à régler. Ceci en raison des interactions humaines complexe à cerner et faisant intervenir différentes variables : les relations financières, la prestation des services autres que l'audit, la durée du mandat ainsi que les relations humaines et personnelles. En effet, les recherches semblent considérer, d'une manière assez générale, que la principale source de mise en danger de l'indépendance des auditeurs provient de la relation entre ces derniers et les audités. En plus, l'étude de Sakka (2010) fait montre que l'audité est toujours considéré comme en position de supériorité par rapport à l'auditeur. La réalité étant que d'une part, c'est le premier qui détient l'information dont a besoin le second pour accomplir ses diligences, il se charge de sa rémunération et donc la survie et la prospérité économique est fonction de son portefeuille client.

---

<sup>4</sup> L'Opération Epervier est le nom donné par le gouvernement camerounais à l'entreprise d'assainissement des pratiques de gestion dans les sociétés d'Etat et les administrations publiques camerounaises, lancée en février 2006. Ainsi, sept membres de l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun ont été arrêtés et emprisonnés ; deux commissaires aux comptes, condamnés pour détournement de deniers publics sur la base des articles 74 et 184 du Code pénal.

Situation laissant les auditeurs dans une position embarrassante, et les confrontant à des dilemmes éthiques tels qu'évoquer par Prat Dit Hauret (2003). En effet, les CAC doivent réaliser leurs diligences légales prescrites par les normes de la profession tout en veillant à sauvegarder et à étoffer leurs portefeuilles.

Par ailleurs, la complexité de la relation entre les auditeurs et les audités s'explique par la divergence de leurs intérêts, entraînant de ce fait la naissance de divers conflits (Jensen et Meckling, 1976 ; Sakka et Manita, 2011). De ce fait, la supériorité de l'audité sur l'auditeur le conduit à faire recours à de manœuvres et tentatives visant à limiter la portée des travaux d'audit tout en empêchant à l'expert d'exprimer son opinion avec objectivité et indépendance en l'occurrence : la rétention d'information, les comportements non coopératifs, la remise tardive des documents ainsi que la tentative d'influencer le rapport d'audit via le chantage et l'intimidation (Colasse, 2003). Selon une étude de Chekkar et Zoukhoua (2010) sur six associations, il ressort que dans 1/6 des cas, les résultats étaient semblables à ceux de Colasse (2003). En effet, les recherches en audit ont démontré plus d'une fois que, le type de relation entre l'auditeur et l'audité n'est pas sans conséquences sur la qualité de certification (Sakka, 2010), et par conséquent sur l'indépendance de l'auditeur. Koubaa et Jarboui (2010) estiment à cet effet que le jugement des CAC peut être affecté par les relations qu'entretiennent ces experts avec leurs clients. Son étude signale une relation significative et positive, entre la relation audité-auditeur et l'indépendance des auditeurs.

Cependant, notons que très peu d'études se sont appesanties sur l'influence de la relation audité-auditeur sur l'indépendance de l'auditeur (Sakka, 2010 ; Chekkar et Zoukhoua, 2010 ; Koubaa et Jarboui 2010 ; Guenin, 2011). En plus, l'approche quantitative a meublé la méthodologie retenue dans ces études. L'approche qualitative ayant été régulièrement absente. Dès lors, il semble pertinent d'appréhender, via l'approche qualitative, l'influence de la relation sur l'indépendance des auditeurs dans le contexte du Cameroun dont : le tissu économique est constitué à 99.8% des PME (INS, 2016) à plus de 50% familiale (INS, 2013) ; la corruption, la pression fiscale, la concurrence déloyale prennent place pendant que le marché financier est presque inexistant. Parallèlement, non seulement moins de 20% des dites entités tiennent une comptabilité formelle, 89% des entreprises sont dirigées par leurs promoteurs (INS, 2016). D'où la question de recherche suivante : quelle est l'influence de la relation audité-auditeur sur l'indépendance des commissaires aux comptes ?

L'objet principal de cet article est de contribuer à enrichir la littérature financière sur la problématique de l'indépendance des CAC, en mettant en relief les spécificités du contexte camerounais, à travers un échantillon du tissu économique.

A la suite de cette introduction, la logique de construction s'articule autour de trois points : les fondements théoriques de la profession comptable, la méthodologie utilisée dans le cadre de cette étude et les résultats obtenus ainsi que les implications.

### **1. Les fondements de la profession comptable libérale au Cameroun**

Il importe dans la présente partie de faire mention du cadre réglementaire ainsi que de l'organe régulateur de la pratique de l'audit légal.

#### **1.1. Cadre réglementaire de la profession du commissariat aux comptes**

Dans la Sous-région CEMAC, et plus précisément au Cameroun, la profession du CAC est régie par trois principaux textes : le Règlement N° 11/01-UEAC-027-CM-07 du 05 décembre 2001 portant révision du statut des professionnels de la Comptabilité ; l'Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique et les normes d'audit externe, éditées par l'IFAC (International Federation of Accountants).

Ces textes ont été complétés par la loi N°2011/009 du 06 mai 2011, qui est en droite ligne avec les réformes en matière d'audit observées de part et d'autre du globe (loi SOX, ...). Ainsi, une brève analyse de ces textes permet de constater que le législateur, à travers l'AU OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique, impose aux sociétés de capitaux (SARL<sup>5</sup>, SA), la nomination d'un commissaire aux comptes. La désignation est faite par l'Assemblée Générale ou éventuellement par les statuts. Ainsi, selon l'article 704 de l'AU OHADA, la durée des fonctions du commissaire aux comptes est de deux (2) exercices sociaux. Cet article ajoute également que lorsqu'il est désigné par l'assemblée générale ordinaire, ce dernier exerce ses fonctions pendant six (6) exercices sociaux. En plus, sa mission consiste à certifier la régularité et la sincérité des états financiers et des informations contenues dans le rapport de gestion des dirigeants (Art 50), et relever les faits délictueux. En aucun cas, elle ne saurait avoir un objectif essentiel, la recherche systématique des fraudes ou l'immixtion dans la gestion.

---

<sup>5</sup> Pour les SARL, deux des trois conditions ci-après doivent être remplies : un chiffre d'affaires  $\geq$  250 millions, un total de l'actif  $\geq$  125 millions et un effectif du personnel  $>$  50.

## 1.2. L'organe de régulation de la profession comptable libérale au Cameroun

Avant la création de l'ONECCA, l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC) avait adopté et publié en 1970, un statut des professionnels libéraux de la comptabilité qui exercent comme comptables agréés et experts-comptables. Par la suite, l'Etat camerounais a trouvé nécessaire de disposer d'une institution, pour gérer cette profession : c'est ainsi que l'ONECCA vu le jour grâce à la loi N°85/11 du 11 décembre 1985. Ce n'est qu'en 1990 que la loi n°90/38 est venue préciser les conditions d'exercice et d'organisation de la profession d'expert-comptable au Cameroun. Le règlement intérieur ainsi que le code de déontologie de la profession ont été rendus exécutoires en 1993, par arrêté n°00166/MINFI. Cet ensemble de textes vise à doter l'ONECCA d'une organisation de qualité. L'ONECCA a d'après la loi N°85/11 du 11 décembre 1985 comme mission essentielle, de veiller « au maintien des principes de moralité, de probité et de dévouement indispensables à l'exercice de la profession dont il défend l'honneur et l'indépendance » (Art. 2) ; c'est-à-dire que l'ordre a pour mission, de s'assurer du maintien des principes de moralités et de dévouement indispensables à l'exercice des métiers de la profession comptable, ainsi qu'au respect des règles de déontologie et du règlement intérieur.

## 2. Le commissariat aux comptes au Cameroun : aperçu et constat

Au Cameroun, le commissariat aux comptes est toujours considéré comme une annexe à la profession d'expert-comptable. En effet, l'expert-comptable, compte tenu de ses connaissances dit-on pluridisciplinaires est de fait CAC. C'est d'ailleurs la condition *sine qua non* pour l'inscription au tableau de l'ordre de l'ONECCA. Or, les experts dans notre contexte ont plus d'habileté pour les missions d'assistance comptable et ne sont le plus souvent pas très outillés pour conduire les missions de contrôle légal (Djongoué, 2007). Le CAC exige des compétences spécifiques, qui dépassent la simple maîtrise des principes comptables<sup>6</sup>. Par contre, dans les pays occidentaux, compte tenu de la délicatesse de la mission, la profession de CAC est bien distincte de celle de l'expert-comptable. En France par exemple, l'exercice de la profession est assujéti à l'obtention d'un certificat d'aptitude à la profession de CAC, formation conçue pour mieux répondre aux spécificités du contrôle légal. Cependant, concernant l'état de la relation entre le

---

<sup>6</sup> Le CAC doit avoir une connaissance très large des techniques d'audit, du droit des affaires, de la fiscalité, de l'organisation d'entreprise. Mais, ce n'est généralement pas le cas pour nos CAC qui ont plus des formations comptables.

CAC et son client, l'idéal serait qu'il existe entre le client et le CAC des relations d'indépendance réciproque.

### **2.1. Les incompatibilités avec la fonction de commissaire aux comptes au Cameroun**

L'auditeur, investi d'une mission légale de certification, peut être confronté à des situations d'incompatibilités avec sa fonction. Par exemple, les fonctions de CAC sont incompatibles :

- avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- avec tout emploi salarié. Toutefois, un CAC peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un autre CAC ou chez un expert-comptable (art. 697 AU)
- avec toute autre fonction ou emploi rémunéré, même ponctuel, au sein de l'entreprise concernée (art 13 loi).

Cette particularité des auditeurs légaux est en opposition avec la législation française où l'audit légal est assuré exclusivement par les CAC. Les professions d'expert-comptable et de CAC sont séparées. En outre, le CAC ne peut être expert-comptable de l'entreprise qu'il audite<sup>7</sup>.

### **2.2. La nomination et de la durée du mandat de l'auditeur légal au Cameroun**

Au Cameroun, les fonctions de CAC sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés constituées par ces personnes physiques, sous l'une des formes prévues par l'AU. Les CAC sont nommés par l'AG qui fixe leur rémunération. Ce qui constitue une cohérence avec la bonne gouvernance d'une entreprise où le conseil d'administration apparaît comme une pièce maîtresse du dispositif. La durée de leurs fonctions est de deux ans (à la constitution) et de trois ans renouvelables une fois au cours de la vie sociale de la société (art. 57 loi). L'AU n'exclut pas quant à lui, la possibilité d'un renouvellement au terme du mandat. Dans les pays anglo-saxons, l'auditeur légal est nommé pour un an renouvelable. En France, cette durée est de six ans. Entre ces deux extrêmes, existe une controverse : la durée du mandat à un an ne peut permettre de mieux appréhender toutes les activités, toutes les fonctions et les stratégies de l'entreprise et de mettre en évidence les risques éventuels. Cependant, une longue durée privilégie les relations personnelles entre l'auditeur et l'audité au détriment des relations professionnelles entre

---

<sup>7</sup> La loi LSF dans le prolongement du rapport « Le Portz » dissocie les activités d'audit de celles de conseil. Non seulement le CAC ne peut pas réaliser chez un même client les activités d'audit et de conseil, ni réaliser une trop grande partie de son chiffre d'affaire sur un même client, mais aussi, il ne peut être expert-comptable de l'entreprise qu'il audite.

l'entreprise et le cabinet d'audit. Dans ces conditions, la capacité de l'auditeur à détecter les fraudes et surtout sa volonté à les révéler s'amenuisent.

### 3. De l'indépendance du commissaire aux comptes : une notion complexe

La qualité de l'audit est une notion ayant fait écho non seulement dans le monde des affaires, mais également dans les travaux scientifiques en audit. Depuis les travaux pionniers de De Angelo (1981), elle repose sur un système dual : la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Au lendemain de ces travaux, plusieurs autres indicateurs<sup>8</sup> ont été mobilisés. Qualifiés de substituts perçus par le marché, ils sont simultanément considérés comme des indicateurs de la dualité sus-évoquée. A rappeler que ces substituts ont présenté leurs limites, et ceci à la lumière, des scandales financiers ayant affecté les grands noms de l'audit. Lesquels scandales ont soulevé de nombreuses questions en matière d'audit, et plus particulièrement la question de la « qualité de l'audit » (Gaddour, 2016).

Au lendemain, non seulement certains lustres cabinets ont été révisés, mais, on a également assisté à un effet contraire : une évolution très forte du nombre de cabinets d'audit<sup>9</sup>. En plus de ces cas, les indicateurs suscités ont été remis en cause par nombreux chercheurs, et cette notion complexe a fait l'objet de nombreuses études. C'est ainsi que des études ont consisté à analyser l'influence du comportement de l'auditeur, d'une part, et de l'audité d'autre part sur la qualité de l'audit (Carassus et Gardes, 2005 ; Herrbach, 2000 ; Chekkar et Zoukhoua, 2010 ; Alexia, 2012 ; Djoutsa et Foka, 2014) sur la qualité de la mission. Une autre recherche a consisté à étudier le processus d'audit (Manita, 2008). Sakka (2010) et Habbitt (2012), renvoient au-devant de la scène la relation entre auditeurs et audités. Cette relation étant vraisemblablement un fort déterminant de la qualité de l'audit.

En ce millénaire, il est difficile de nier le rôle considérable joué par l'information comptable dans le processus d'allocation des ressources et, par conséquent dans le fonctionnement de nos sociétés (Schatt, 2001). Cependant, l'environnement économique des entreprises est de nos jours marqué par des mutations fréquentes. Dès lors, il convient de noter que l'environnement des affaires en Afrique et plus particulièrement au Cameroun, est marqué par la non disponibilité de

---

<sup>8</sup> La taille du cabinet, la réputation du cabinet, les honoraires des auditeurs (Saad et Lesage, 2007 ; Omri et al., 2009 ; Piot et Schatt, 2010).

<sup>9</sup> A rappeler que selon de tableau de l'ONECCA au 1<sup>er</sup> Janvier 2014, l'on disposait de 127 experts comptables et de 26 sociétés d'expertise. Soit une augmentation de 63 CAC et 18 sociétés d'expertises comptables. Il importe tout de même de préciser qu'il n'existe pas seulement 44 sociétés d'expertise comptable au Cameroun car, certains experts disposent de leurs propres cabinets mais, qui ne sont pas enregistrés au tableau de l'ordre en tant que sociétés d'expertise comptable.

l'information financière de bonne qualité. En effet, les entreprises ne sont pas habituées à diffuser leurs informations financières. Elles préfèrent le plus souvent, cultiver le secret. Et quand bien même ces informations sont diffusées, elles manquent de fiabilité, d'exactitude et de sincérité. Ceci implique un problème d'asymétrie de l'information dans les entreprises africaines. La pratique étant désormais presque courante pour les dirigeants de tenir plusieurs comptabilités : la première qui présente la situation exacte de l'entreprise, la deuxième qui est élaborée à l'intention de l'administration fiscale, et la troisième destinée aux institutions financières ou bailleurs de fonds. Cependant, un constat patent est ces différents états financiers sont toujours certifiés par un CAC. Certification sans réserve dans la plupart des cas (Djongoue, 2007). D'autres auteurs se sont situés dans le même ordre d'idée que Djongoue (2007), et ont d'ailleurs fait mention de quatre bilans<sup>10</sup> (Mballa, 2016 ; Mballa et Feudjo, 2016). L'ensemble de ces situations contribuant à rendre complexe la notion d'indépendance des auditeurs.

#### **4. La relation audité-auditeur et l'indépendance de l'auditeur : un recentrage d'opérationnalisation empirique**

S'agissant de l'influence de la relation auditeur-audité sur la qualité de l'audit, plusieurs indicateurs ont été retenus par les auteurs.

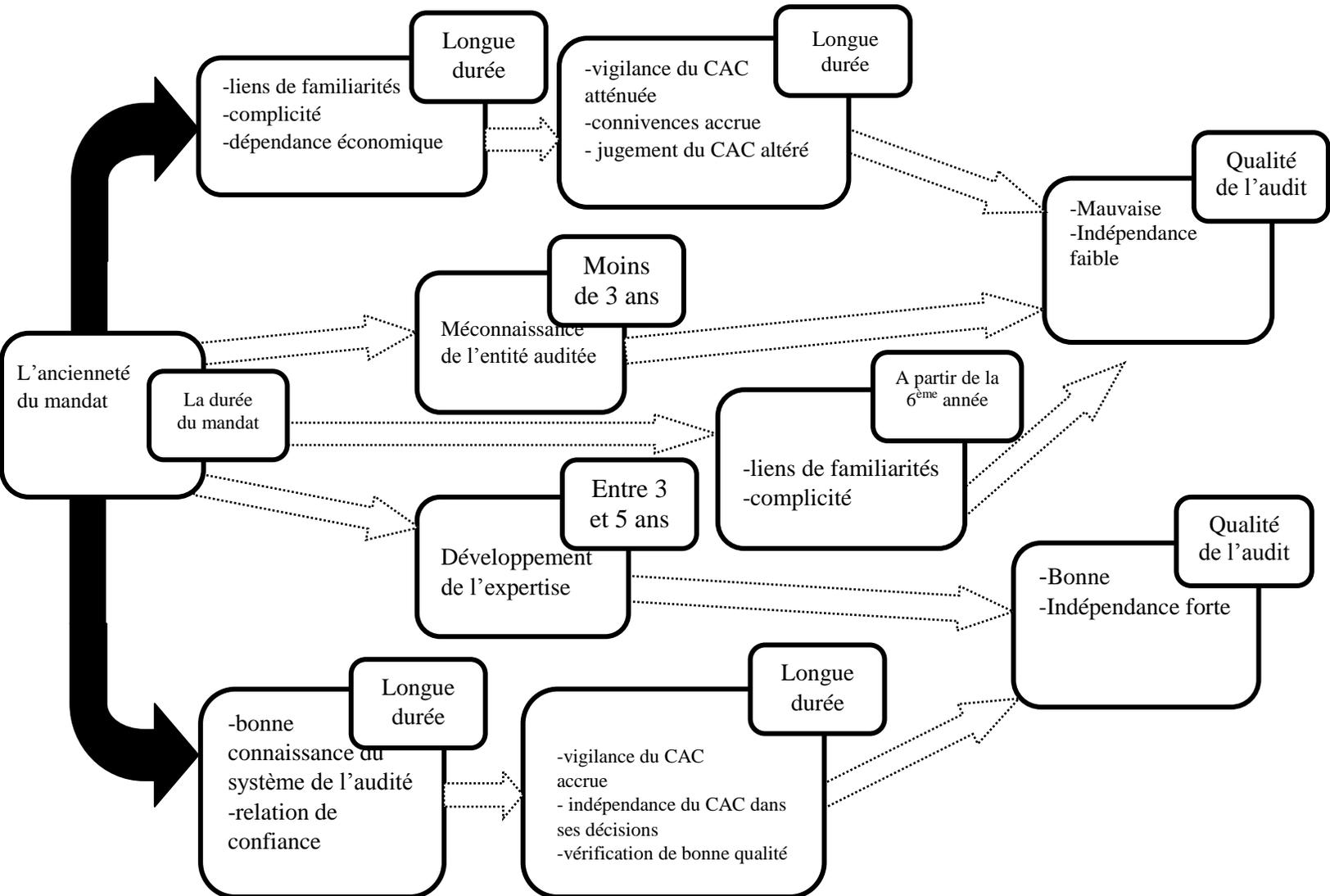
##### **4.1. L'ancienneté du mandat**

La durée du mandat est une variable significative dont l'influence peut être double. D'une part, elle peut avoir un impact négatif sur l'indépendance dans la mesure où, plus la durée s'allonge, plus il se crée une relation proche entre l'auditeur et le client (lien personnel) (Finet et al., 2005 ; Omri et al., 2009 ; Audoussert-Coulier, 2009 ; Najah et Omar, 2016). D'autre part, l'ancienneté du commissariat aux comptes peut être perçue comme un avantage en termes d'expertise (Dogui et Boiral, 2013 ; Chihi, 2014). Dans la même logique, Slimene (2016) soutient que deux forces contradictoires déterminent conjointement l'impact de la durée du mandat sur la qualité de l'audit : un effet *d'apprentissage* qui domine les premières années et l'*effet de collusion* ensuite. Nous supposons dans le cadre cette étude que l'indépendance de l'auditeur est positive lorsque la durée n'est pas supérieure à 6 ans.

---

<sup>10</sup> Un bilan pour le « conseil d'administration » afin de rassurer les administrateurs sur la bonne gestion de l'entreprise. Ces derniers en retour délivreront un quitus de bonne gestion ; un bilan pour « l'Etat » avec pour objectif de minimiser des transferts au profit de l'administration fiscale ; un bilan pour les « créanciers » afin de garantir le service de l'emprunt en minimisant le risque d'insolvabilité ; un bilan pour le « dirigeant » qui traduit la situation réelle et exacte « image fidèle » de l'entreprise. Ce dernier constitue le véritable outil de pilotage de l'entreprise et permet au dirigeant d'apprécier l'ampleur des manipulations comptables opérées pour traduire « l'image souhaitée » des comptes annuels. Ce bilan est généralement confidentiel.

Figure 1 : L'influence de l'ancienneté du mandat sur l'indépendance de l'auditeur



Source : auteurs à partir de la littérature

#### 4.2. Les relations humaines et personnelles

Les relations humaines et personnelles développées entre les CAC et leurs clients peuvent prendre différents aspects : de l'empathie, amitié et confiance à la pression, menace, intimidation et autres formes de comportements. Ces différents aspects peuvent affecter d'une manière ou d'une autre l'indépendance de l'auditeur (Habbih, 2012 ; Dogui et Boiral, 2013). Nous préconisons dans le cadre ce papier que les relations personnelles influencent négativement le jugement de l'auditeur.

#### 4.3. Les « *Non-Audit Services* » : les missions de conseil

Signalons que la notion de « *Non-Audit Services* » est présente dans la littérature anglophone, que nous qualifions dans le cadre de cette étude de « services de non-audit », faisant ainsi référence de manière simplifiée aux missions de conseil. Cependant, le débat sur la fourniture conjointe des services d'audit légale et de services de non-audit est vif. De ce fait, plusieurs études indiquent que la fourniture de services de conseil peut d'une part, conduire à l'émission d'une opinion biaisée (Piot et Schatt, 2010 ; Najah et Omar, 2016) et d'autre part, un effet inverse (Dopuch et al. ; 2004 ; Rachid, 2015). Dans le cadre de cette étude, nous supposons la fourniture des autres services altère l'éthique du CAC.

#### 4.4. Les honoraires perçus par le cabinet

Les honoraires ont été l'objet de nombreuses recherches. Le Maux (2008) rappelle que les honoraires d'audit et de conseil versés aux auditeurs ont toujours fait l'objet de nombreux débats. En effet, les honoraires ont été utilisés comme mesure de l'indépendance des CAC et même la qualité de la certification. Plusieurs recherches ont émis l'hypothèse selon laquelle, les honoraires payés aux auditeurs peuvent affecter la qualité de l'audit de deux manières. D'une part, le montant significatif des honoraires payés aux CAC, fait que ceux-ci se trouvent plus dépendants vis-à-vis de leurs clients. D'autre part, ce dernier n'a plus intérêt à formuler des remarques ou émettre des réserves sur les comptes de l'entreprise, par peur de perdre des honoraires aussi significatifs (Audoussert-Coulier, 2009 ; Habbih, 2012). Les honoraires autres que ceux légaux versés au CAC entraîne une dépendance financière de celui-ci vis-à-vis de l'audit.

La figure ci-contre présente l'ensemble des éléments qui permettent de déterminer l'influence du type de relation sur la qualité de l'audit.

Figure 2 : Les déterminants de l'influence de relation audité-auditeur sur l'indépendance de l'auditeur



Source : auteurs

## **5. Clarification méthodologique de l'étude**

### **5.1. Une recherche inductive et interprétative**

Notre objectif est de développer une compréhension de l'influence de la relation audité-auditeur sur l'indépendance de l'auditeur dans le contexte du Cameroun. L'approche est principalement qualitative. Ainsi, notre étude se positionne dans le courant interprétatif : *«il s'agit pour le chercheur de comprendre un phénomène de l'intérieur pour tenter d'appréhender les significations que les gens attachent à la réalité, leurs motivations et intentions »*. Il ne s'agit pas pour nous de trouver des lois générales mais, d'explicitier le sens que donnent les professionnels d'audit des variables qui influencent leur indépendance. D'un point de vue méthodologique, une telle démarche fait recours à un terrain de recherche privilégiant les entretiens. Ainsi, l'entretien, en tant que mode de recueil d'informations, est un moyen privilégié pour accéder aux représentations et interprétations des différents acteurs sur des situations connues par eux (Wacheux, 1996). Nous avons de ce fait réalisé des entretiens semi-directifs auprès de notre population d'étude constituée des cabinets d'audit et leurs clients.

### **5.2. Déroulement de l'enquête et analyse des données**

Cette recherche s'intéresse à l'analyse des variables de la relation audité-auditeur ayant une influence sur l'indépendance du CAC. Les entretiens avec les entreprises ont permis d'identifier leurs cabinets d'audit. De ce fait, une assurance que ces cabinets figurent au tableau de l'ONECCA a suivi. En effet, dans notre étude de cas multiples, un cas est constitué d'un cabinet avec un client. Ainsi, convient-il de préciser que l'échantillon par convenance est composé des entreprises sélectionnées en fonction des seules opportunités qui se sont présentées à l'unique condition que celles-ci disposent d'au moins un cabinet d'audit. Le recours à l'échantillonnage par convenance est motivé par l'absence d'une base de données présentant les cabinets d'audit avec leurs clients. De ce fait, des entretiens ont été réalisées auprès de 21 entreprises et 13 cabinets exerçants dans les régions du Littoral et de l'Ouest. Le principal avantage de cette méthode est la validité des données produites (Chafik & Hamdoune, 2018). Ces deux régions totalisent 43,8% des entreprises (INS, 2016) sur l'ensemble des 10 que compte le pays. S'agissant des cabinets, ces deux régions disposent également près de 75% des cabinets. Le choix de la région du Littorale est synchrone à l'effectif des entités de l'échantillon. Celle de l'Ouest a visé en la détermination de l'existence d'une certaine particularité sur le phénomène étudié, et ceci en raison de la catégorie des structures qui est typiquement familiale.

**Tableau 1 : Effectif des entités de l'échantillon par région**

		Cabinets d'audit		Entreprises (clients)	
		Eff.	Fréq.	Eff.	Fréq.
Localisation	Littoral	12	92,31 %	21	100 %
	Ouest	1	7,69 %	0	0 %
Total		<b>13</b>	100 %	<b>21</b>	100 %

Source : les auteurs (à travers les données du terrain)

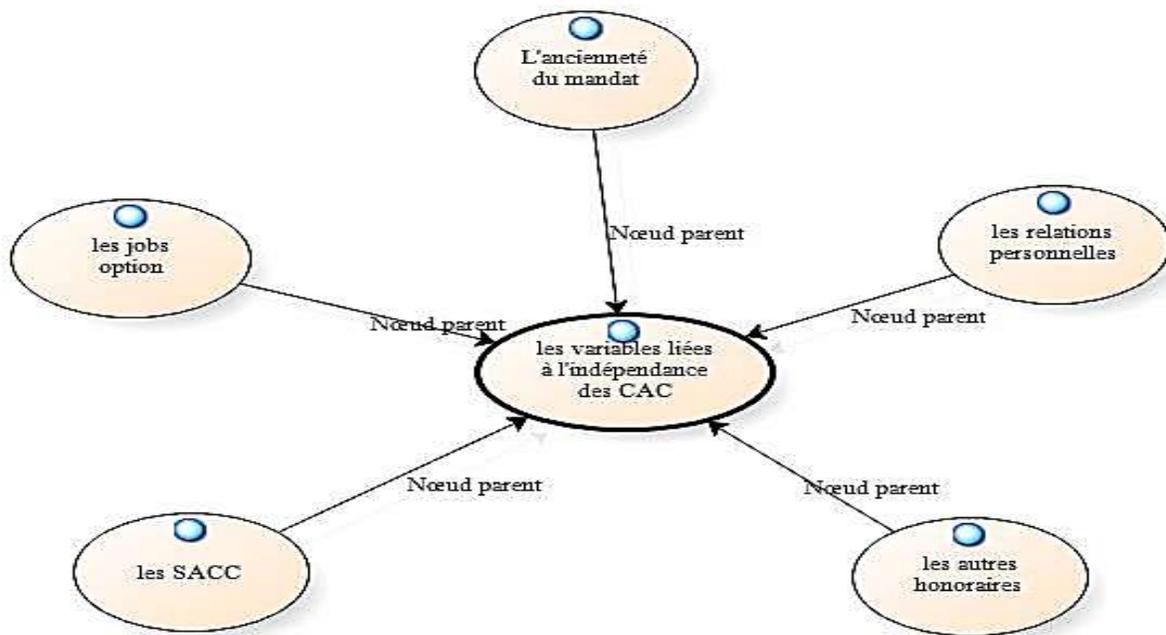
A la lecture de ce tableau, 92,31% des cabinets et 100% des entreprises de l'échantillon sont localisés dans la région du littorale tandis que 7,69% des cabinets, dans l'Ouest. Dans cette étude de cas multiple, un cas est représenté par un cabinet d'audit avec un client. Sur la question des cas de l'étude, l'écart entre l'effectif des cabinets à celui des entreprises s'explique du fait que plusieurs entreprises peuvent disposer d'un même cabinet d'audit. Dans cette logique appropriée à cette étude, l'ensemble de ces deux catégories d'entités constituent 24 cas (cf. annexe). Ainsi, 5 cabinets de l'échantillon disposent entre 2 et 5 clients. Aussi, 3 entreprises sont dans une situation de Co-commissariat aux comptes.

Le mode d'accès à ces professionnels comptables a été direct. Et au cours des entretiens, les interlocuteurs ont été interrogés sur les variables qui influent leur indépendance (les SACC, les relations personnelles, les autres honoraires, les jobs options et l'ancienneté du mandat). A la suite de l'ensemble des entretiens, l'exploitation des données s'est faite au travers de l'analyse de contenu thématique, par le moyen du logiciel NVIVO 10. Son déroulement a reposé sur les quatre grandes étapes prévues par Martin et Virginie (2005) : la retranscription (la mise sous forme écrite les propos des interviewés) ; la grille d'analyse (à travers la création des nœuds dans le logiciel) ; le codage des données (il s'est accompli en affectant à chaque nœud, les séquences du verbatim) et l'interprétation (sur la base des graphiques générés et des séquences du codage).

## **6. L'influence de la relation audité-auditeur sur l'indépendance des CAC dans le contexte du Cameroun**

L'analyse des données a conduit à identifier plusieurs variables, qui sont des facteurs déterminant pour l'indépendance des CAC. La figure ci-dessous nous présente l'ensemble de ces variables.

**Figure 3 : Présentation des variables liées à l'indépendance des CAC**



Source : NVIVO 10

### **6.1. Les non-audits services (les Services Autres que le Commissariat aux Comptes)**

La complexité des activités des entreprises a vigoureusement modifié la structure du marché de l'audit. Ceci sur un plan dual relatif à la nature des contrôles effectués et la diversité des services réalisés (Slimene, 2016). Pour répondre à ces évolutions, l'auteur déclare que les cabinets d'audit ont progressivement étendu leurs services de l'audit d'une simple mission d'opinion sur les comptes à des activités multiservices. Précision est faite que la notion de « *Non-Audit Services* » fait ainsi référence aux autres missions octroyées par l'auditeur à ses clients donc la dénomination actuelle est : Services Autres que le Commissariat aux Comptes (SACC). L'analyse effectuée permet de signaler que les auditeurs offrent à leurs clients plusieurs autres services.

#### **6.1.1. L'expertise comptable**

L'expertise comptable consiste pour les CAC, à assister ses clients à la résolution de certaines difficultés quotidiennes. Il s'agit des accompagnements sur certaines opérations spécifiques et plus précisément, les opérations comptables qui peuvent être nouvelles pour le comptable ou le chef comptable et d'un reproche de l'administration fiscale. Un interviewé affirme ceci : « *...lorsque nous avons des incertitudes sur des aspects d'ordre juridique, fiscal ou*

*comptable...sur la comptabilisation d'une nouvelle opération comptable ... sur une charge qui va être réintégrée ou pas au niveau fiscal... ».* Ces propos permettent de comprendre que les CAC sont sollicités lorsque leurs clients font face à des difficultés à comptable ou fiscales. Ceci dans la mesure où ce sont dans une large mesure des opérations faisant objet de sanction lors des contrôles fiscaux. Il peut tout de même s'agir des opérations liées au rapprochement bancaire. Un auditeur déclare à propos qu' : « *un client peut vous dire, nous avons des suspens, nos rapprochements bancaires ne sont pas faits, venez nous aider à le faire ou venez nous aider à apurer nos comptes* ». En tout état de cause, les CAC réalisent ces missions à eux sollicités. Pourtant, elles sont incompatibles avec la principale. C'est en effet l'expert-comptable qui devrait réaliser ces autres missions. Un audité déclare à propos : « *...nous sommes quand même leur client (il rit)* ». Raison pour laquelle les CAC sont contraints de répondre favorablement à leur sollicitation, sous peine de ne pas se voir gratifier par un non renouvellement du mandat. La position de supériorité du client par rapport au CAC se trouve ainsi justifiée : source d'une connivence.

### **6.1.2. Les formations et séminaires**

Les formations et séminaires constituent également d'autres services que les cabinets octroient à leur client. Ces formations se font non seulement sur des problématiques générales et propres à toutes les entreprises, mais également sur les problèmes qui leur sont spécifiques. En effet, lorsqu'un client sollicite une formation, la direction financière préfère que ce soit leur CAC, puisqu'il a déjà une connaissance sur les opérations de l'entité. De ce fait, certains aspects relevés lors des contrôles sont ainsi mis à nus lors des formations. Un interviewé affirme à propos « *nous avons suivis une formation spécifique sur nos propres problèmes ... Il a même fait des propositions de conduire des formations sur l'utilisation des logiciels d'exploitation...* ». Proposition louable de la part du CAC car, les logiciels d'exploitations ne sont pas identiques dans toutes les entités malgré son incompatibilité. Ces formations portent également sur la loi de finance, des astuces pour établir une DSF. Un autre interviewé déclare : « *...ils ont un département Tax qui chaque année, organise des formations sur la loi de finance* ». Il nécessite de rappeler que ces formations sont d'une part à la demande des clients, et d'autre part, la proposition de l'auditeur. En effet, les problèmes liés aux formations sont multiples : l'audit

bancaire<sup>11</sup>, le traitement et la comptabilisation des crédits. « *Lorsqu'ils ont des problèmes, ils nous sollicitent et tous les ans, des formations sur la loi de finance. Et chez nous, c'est géré par le département des aspects fiscaux... nous administrons également des formations sur le contrôle interne* » nous relate un auditeur. Outre les formations sur le contrôle interne, on note également les formations sur le SYSCOHADA révisé pour la clôture de l'exercice 2017 et l'ouverture de 2018 car, nouvellement entrée en vigueur.

### **6.1.3. Les inventaires et les conseils**

L'inventaire consiste à procéder à un recensement physique des immobilisations et stocks. Pourtant, c'est de la responsabilité de l'expert-comptable. Les services de conseil qu'offrent les cabinets à leurs clients sont de plusieurs ordres. Il peut s'agir des conseils liés aux problèmes que rencontrent les dirigeants au quotidien. En effet, certains clients font face à des problèmes d'ordre judiciaire et même encore avec les organismes tels que le MINFI et la COBAC. Ainsi, ils sollicitent leur CAC afin de tirer profit de son expertise. Un interviewé déclare à propos qu' : « *il joue aussi le rôle de conseil en cas de problème avec le MINFI et la COBAC...* ».

### **6.1.4. Les autres audits (les audits ponctuels)**

Remarque a été faite lors de l'analyse que les auditeurs octroyaient à leurs clients les audits ponctuels. Il s'agit dans ce sens de l'audit du système d'information, d'un audit sur les comptes clients et fournisseurs, un audit organisationnel, un audit des ressources humaines. Ces audits sont également être liés aux autres aspects de l'activité de l'entreprise « *vous pouvez avoir un besoin d'audit en cours d'année ... c'est contractuel, vous signez leur lettre de mission... ils vont faire leur analyse et vous faire leur rapport dessus* » déclare un chef comptable.

### **6.1.5. L'assistance fiscale et la rédaction des procédures**

S'agissant de l'assistance fiscale, elle consiste pour le CAC à contribuer à la résolution des problématiques fiscales des clients. Dans cette logique, les clients sollicitent leur CAC, afin qu'il vérifie les chiffres liés à la liasse fiscale, sous peine de subir un contrôle fiscal à une date ultérieure. Un client déclare « *il nous fait souvent le contrôle fiscal et c'est facturé...* ». La rédaction des procédures est faite pour le cas des clients n'en disposent pas.

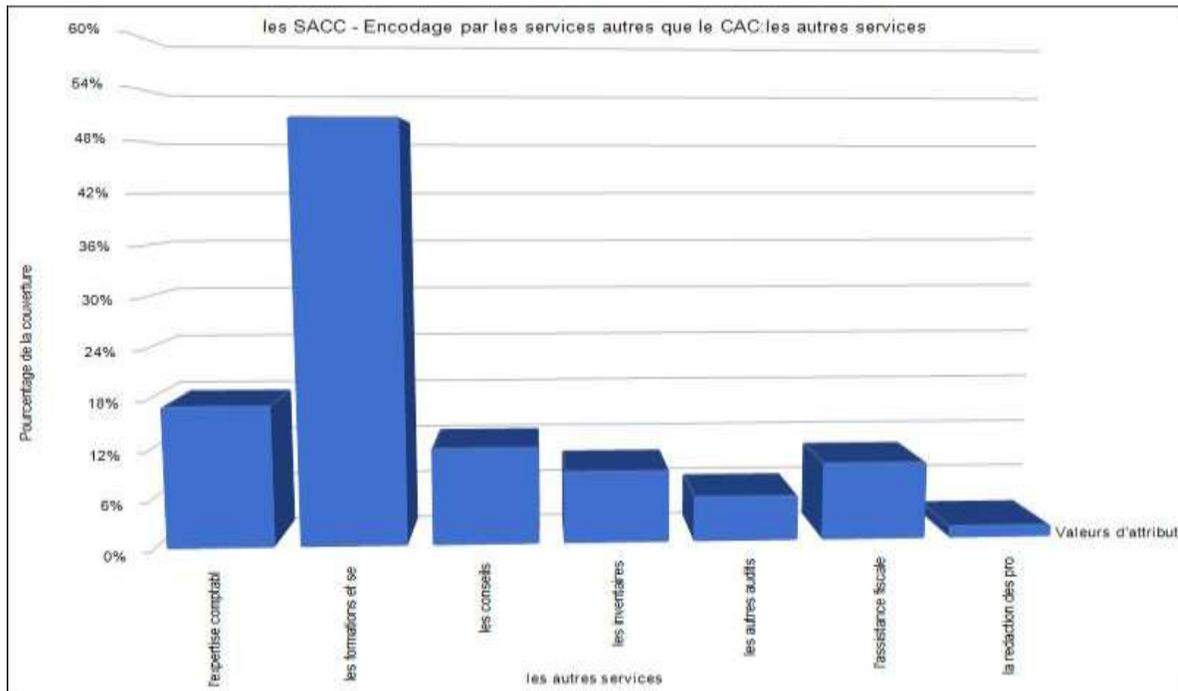
Il convient de mentionner la satisfaction des audités suite à la multitude de ces services. Il convient de préciser que les services sont, d'une part, réalisés par l'équipe d'audit, et d'autre part,

---

<sup>11</sup> Puisque c'est une comptabilité spécifique.

c'est une autre équipe. Toutefois, peu importe l'équipe qui réalise ces autres missions, notre étude se situe au niveau des cabinets (personne morale) et non des CAC (personne physique). D'où considérés comme des incompatibilités. Un constat patent est que plusieurs cabinets sont dans cette logique. Et de ce fait, les membres du département (Tax) vont occuper un bâtiment autre que celui occupé par le cabinet pour les missions d'audit légal. Ce qui selon eux est une autre structure. Un expert déclare : *« le commissaire aux comptes ne doit réaliser aucune autre mission. Cependant, certains vont faire de la jonglerie... C'est ainsi que pour le cabinet X, on aura en plus X Tax, et ils vont déclarer que c'est une autre structure. Donc, je dis c'est de la foutaise... »*. La figure ci-dessous présente l'ensemble des missions réalisées par les auditeurs.

**Figure 4 : Présentation des services autres que l’audit légal**



Source : NVIVO 10

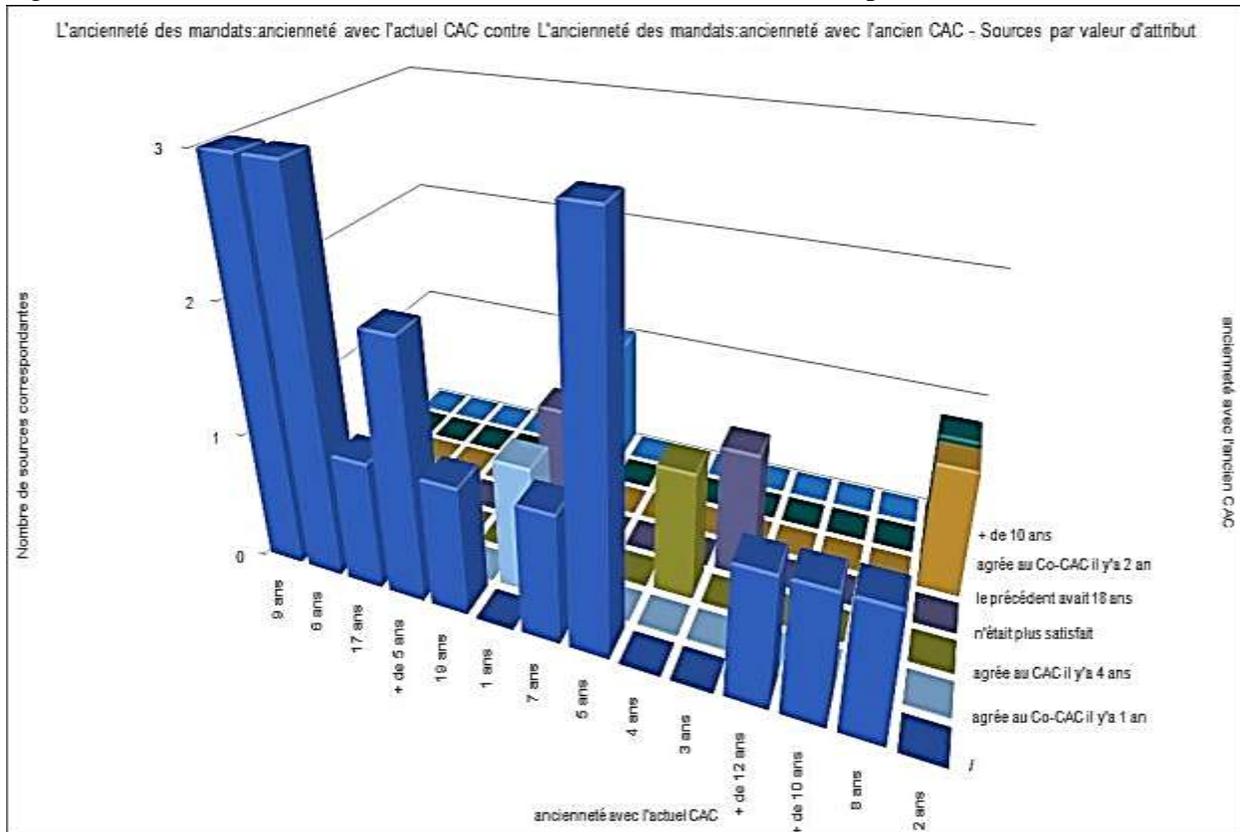
Cette figure nous montre que plusieurs autres services sont octroyés par les cabinets d’audit à leurs clients. Ce qui entache leur indépendance, réduit leur degré de vigilance et par conséquent, la qualité des missions. Convient-il de préciser que les formations (réalisées dans 83,33% des cas à un pourcentage de couverture de 50,78%), les inventaires (dans 54,17% des cas à un pourcentage de couverture de 8,82%), l’expertise comptable et les conseil (respectivement dans 45,43% et 41,67% des cas à un pourcentage de couverture de 17,12% et 11,81%). Ainsi des liens d’amitié et de familiarités vont très rapidement se développés. Ce qui entache l’indépendance des auditeurs au Cameroun. Ces résultats corroborent ceux de Najah et Omar (2016) et sont contraires à ceux de Slimene (2016) pour qui, la réalisation des autres services contribue en une meilleure connaissance des activités du client et rendrait l’audit efficace. Toutefois, les honoraires de ces missions sont négociés sous la base des compétences des associés, que constituent l’équipe et le nombre de temps qu’il faudra pour réaliser la mission.

### 6.2. L’ancienneté de la relation

L’ancienneté de la relation entre un cabinet et son client est marquée par le nombre d’années qu’à déjà duré le mandat sans rupture. En effet, la durée du mandat est une variable significative dont l’influence peut être dual. D’une part, elle peut avoir un impact négatif sur l’indépendance dans la

mesure où plus la durée s’allonge, plus il se crée une relation proche entre l’auditeur et le client (lien personnel). D’autre part, l’ancienneté du commissariat aux comptes peut être perçue comme un avantage en termes d’expertise. L’auditeur a une connaissance plus grande de la société, du secteur et des risques. La figure suivante présente le nombre d’année déjà écoulé entre entités de l’échantillon.

Figure 5 : Croissement entre l’ancienneté des CAC actuels avec les précédents



Source : NVIVO 10

Cette figure permet de comprendre que dans 41,67% des cas de notre étude, l’ancienneté de la relation est inférieure ou égale à 5 ans (donc, supérieure à la durée normale d’un mandat dans 58,33% des cas). De cette figure également, nous constatons que s’agissant des cas pour lesquels l’ancienneté est d’un an, il s’agit d’une part, des situations de renouvellement pour insatisfaction avec l’ancien. Un chef comptable affirme : « l’ancien avait 10 ans d’ancienneté et suite à une crise qu’a connue ce cabinet, nous avons changé... ». En effet, lorsqu’un cabinet d’audit fait face à des situations entachant son indépendance, les autres ont tendance à se désintéresser. Et d’autre part, l’ancien auditeur avait déjà plus de 10 ans d’ancienneté, et la structure venait juste de remplir les conditions pour faire recours au Co-commissariat aux comptes. Pour les cas de 4 et 3

ans, il s'agit également d'une part des structures nouvellement agréées à faire recours à l'audit légal et l'insatisfaction des audités d'autre part. Dans les deux cas de 2 ans, il s'agit également du fait d'avoir rempli les conditions pour disposer de deux CAC et le changement. Cependant, l'ancien avait 18 ans d'ancienneté. Pour le reste, c'est au-delà de la durée normale prévue dans l'Acte Uniforme. Ceci traduit une utilisation abusive des textes pour ce qui est de la durée des mandats. Ainsi fait, le degré de vigilance des CAC décroît. Ce qui les conduit à ne plus modifier leurs jugements d'un exercice à l'autre et par conséquent, contribuent à la satisfaction des clients : Raison très valable pour renouveler.

En effet, comme l'affirment Omri et al (2009), les autorités de réglementation et les organismes de normalisations présument qu'une association trop longue entre un auditeur, et son client risque de porter atteinte à son indépendance. Cela découlant des liens personnels qui se sont développer, ainsi qu'une familiarité pouvant conduire à une vigilance moins grande de la part du CAC. C'est une situation réelle dans le contexte du Cameroun. De ce fait, un auditeur affirme à propos que : « *vous pouvez être le commissaire aux comptes d'une société à vie, c'est une situation normale...* ». Pourtant, un autre déclare : « *vous savez pertinemment que pour les missions, il y'a un mandat, il ne faut pas passer outre les mandats. Si c'est une SA, c'est maximum 6 ans, si c'est une SARL qui remplit les conditions, on a trois ans renouvelables* ». Propos conduisant à comprendre qu'une association au-delà de la durée prévue ternie la vigilance de l'auditeur rendant son indépendance caduque. Un auditeur déclare par la suite : « *l'ancienneté du mandat est un couteau à double tranchant, lorsqu'on a travaillé pendant longtemps pour un même client, on a parfois l'impression qu'on connaît tous les risques des clients...* ». Constat est également fait que cette durée longue réduit le degré de surveillance des auditeurs, et mettrait par conséquent leur indépendance en péril. Ce qui se traduit par des connivences. Les résultats de Najah et Omar (2016) se situent dans le même ordre et sont contraires à ceux de Chihi (2014) et Slimene (2016).

### 6.3. Les jobs options

Les jobs options représentent d'autres incitations indirectes, à la réduction de l'indépendance de l'auditeur (Habbih, 2012). En effet, il est difficile pour l'auditeur de garder son indépendance et son intégrité, lorsqu'il est confronté à un ex-collègue, dirigeant de l'entreprise auditée, avec lequel il a noué des relations personnelles et d'amitié. Ainsi, il apparaît que l'équipe d'audit est assez confiante de la fiabilité des états financiers établis par le dirigeant-ami, et réduit par

conséquent son degré de scepticisme vis-à-vis du jugement et des décisions du collègue. La deuxième raison est que, le dirigeant est familier avec la méthodologie d'audit du cabinet et connaît parfaitement les règles et assertions d'audit. Ceci ne fait que renforcer la confiance des auditeurs, et diminue de façon significative l'étendue de leurs travaux. L'analyse de contenu faite montre d'une dualité de jobs options dans le contexte du Cameroun : d'une part, un interlocuteur est ex-collègue de l'auditeur, et ce sont des camarades de classes d'autre part.

Dans le premier cas, ce dernier peut d'une part empêcher au CAC d'exprimer sa compétence. Ceci dans la mesure où non seulement il fait partir des audités, il se comporte par exemple en directeur financier exigeant, parce qu'il sait ce qu'il attend d'un CAC, et anticipe leur réaction, à l'instar des pièces qu'ils vont demander. D'autre part, il peut s'engager à influencer l'audit *« lorsque vous demandez quelque chose, il réplique négativement, pourquoi demandez-vous ça ? Je ne pense pas que ce soit nécessaire »* nous relate un auditeur. Parfois aussi, tout dépend de la manière avec laquelle il a quitté le cabinet *« ... ça dépend également de la façon dont il a quitté le cabinet. Ça peut être un atout ou un inconvénient. Car, il peut contribuer à la perte d'un mandat, comme il peut faire prolonger votre mandat et augmenter vos honoraires... »*. Nous comprenons par ces propos que le comportement du client ex-auditeur dépend du climat qui a sévi lors de la séparation en cabinet. Par contre, lorsque son départ du cabinet a été désagréable, le climat de travail le sera également. Il est réticent quant-à la mise à disposition des documents ainsi que sa disponibilité. Dans le cas contraire, il est un facteur clé de développement *« ... j'ai un ancien collaborateur qui travaille chez l'un de mes clients. Lorsque j'ai reçu le mandat, je savais qu'il y était et avait sûrement un rôle louable... »*. Parallèlement, il est un facilitateur pour la mission et s'engage dans certaines mesures dans la préparation des dossiers pour la mission. *« ... j'ai été directeur financier, j'ai fait face aux commissaires aux comptes. Sachant ce qu'ils recherchent, j'ai préparé la mission pour eux, pour qu'ils passent le moins de temps possible »* nous relate un directeur de cabinet. En effet, la confiance envers l'ex-collègue atténue la vigilance des CAC. Par contre, parce que l'ex-collègue dispose d'une maîtrise de la méthodologie qu'adopte le cabinet, existe un risque. Un auditeur mentionne à cet effet : *« il y a risque d'échec de contrôle dans la mesure où, l'audité est un ancien collègue car, il maîtrise les procédures de contrôle du cabinet »*.

S'agissant du second cas tel que mentionné plus haut, les auditeurs retrouvent chez les clients leurs camarades de classe. C'est parfois ce dernier qui contribue au bon déroulement de la mission. A contrario, lorsque l'audité fait face à un camarade auditeur, celui-ci peut s'affirmer en contrôleur *« j'ai vu dans l'une des missions l'un de mes camarades de classe ... il avait engagé un questionnement à nul autre pareil ... je pense qu'il avait voulu, à côté de l'humilité montré qu'il contrôle »*. De tout ce qui précède, l'indépendance du CAC est affectée de manière négative. Ce qui confirme les travaux de Saad et Lesage (2007) pour qui, l'indépendance du CAC vis-à-vis de son client ex-collègue est de nature impossible.

#### **6.4. Les autres honoraires**

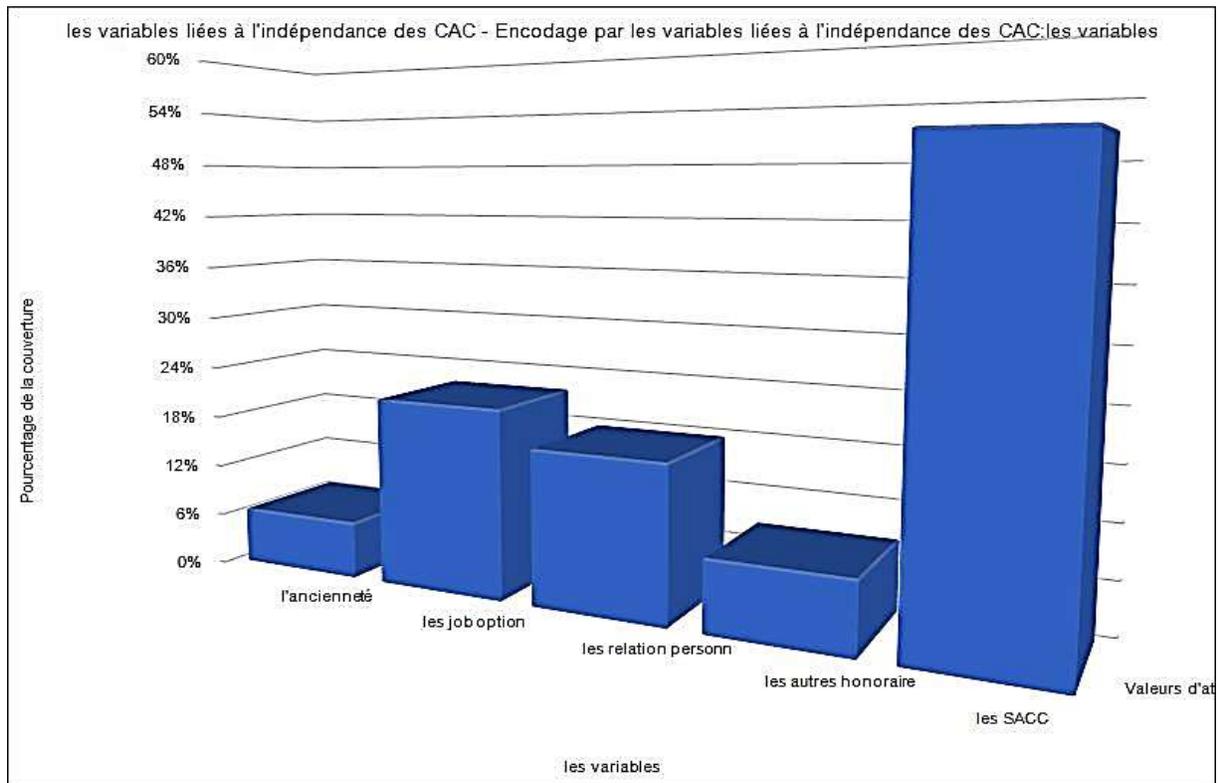
Les honoraires ont toujours fait l'objet de nombreuses recherches, vue l'importance de cette variable dans l'appréciation de l'indépendance de l'auditeur. En effet, les honoraires ont été utilisés comme mesure de l'indépendance des CAC, et partant, de la qualité de la certification. Aussi, l'information relative aux honoraires d'audit et éventuellement des SACC, est potentiellement utile pour apprécier le caractère d'indépendance économique ou financière de l'auditeur (Finet et al, 2005). L'analyse thématique montre que les cabinets d'audit perçoivent les autres honoraires. Il s'agit des honoraires autres que ceux liés à la mission d'audit légal. Ces honoraires découlent de l'ensemble des SACC. Un DAF déclare à propos que : *« ces séminaires sont facturés encore qu'il n'y a pas d'interdiction à cela... »*, *« ...il nous fait souvent le contrôle fiscal et c'est facturé... »*. Tous ces autres services sont facturés car, ce ne sont en aucun cas des services gratuits. Ils reçoivent également lors des conseils d'administration des frais de mission pourtant, c'est une obligation *« ...lors des conseils d'administration, ils ont leur frais de mission... »*. A noter que ces honoraires supplémentaires entraînent une dépendance financière du cabinet vis-à-vis de ses clients et réduisent la vigilance de celui-ci lors des missions : source d'atténuation de leur indépendance.

#### **6.5. Les relations personnelles**

L'analyse nous montre que les CAC, lors de leurs différentes interventions, tissent des relations d'amitié avec les clients. Dans certaines circonstances, les auditeurs et audités se partagent des repas au terme de la mission. Ceci dans l'optique de se séparer en « bon terme » et cultiver davantage le savoir vivre et le savoir être. Ces relations sont d'autant grandes dans la mesure où, les auditeurs ont chez leurs clients des amis ou des connaissances *« je ne pense pas que si je deviens directeur financier de X, je vais forcément mieux faire que mon ami Y qui s'y trouve »*.

Ces relations sont tellement développées à telle enseigne que, lorsque le client ne retrouve pas dans l'équipe ceux ou celui il a une parfaite connaissance, il recommande au cabinet d'affecter à son dossier une personne de son choix. Ceci dans la mesure où, celui-ci dispose d'une bonne maîtrise. Car, il ne voudrait perdre du temps à répondre aux questions redondantes des nouveaux. Cette situation de relation personnelle traduit une connivence, comme le relate un interviewé : « ... il arrive le plus souvent qu'il ait connivence entre les membres de l'équipe et le personnel de l'entreprise, cela ne peut pas manquer... », ce qui affiche une complicité entre les deux groupes d'acteurs. Toutes ces situations influencent négativement l'impartialité du CAC. Ce qui corrobore la position de Habbih (2012), Dogui et Boiral (2013). Il consiste pour nous à présent de déterminer la variable qui influence le plus l'indépendance des auditeurs au Cameroun.

Figure 6: Le pourcentage de la couverture des variables influençant l'indépendance des auditeurs



Source : NVIVO 10

De cette figure, nous constatons que, les SACC représentent la variable qui influence le plus l'indépendance des auditeurs (50,99%). Ceci en ce sens que ce sont ces services qui sont rémunérés. Ce qui contribue ainsi à accroître la dépendance financière des cabinets vis-à-vis des entreprises. A noter que cette variable est corrélée aux autres honoraires.

Tableau 2 : récapitulatif des résultats de l'analyse

Variables	L'influence prévisionnelle		Résultats des analyses		% de cas	
	Positive	Négative	Positive	Négative	Positive	Négative
L'ancienneté	/	✓	/	✓	/	58,33%
Les relations personnelles	/	✓	/	✓	/	50%
Les autres honoraires	/	✓	/	✓	/	79,17%
Les jobs options	/	✓	/	✓	/	95,83%
Les SACC	/	✓	/	✓	/	100%
Moyenne						<b>76,67%</b>

Source : auteurs sous la base des codages dans NVIVO 10

Au regard de ce tableau et des développements précédents, conclusion est faite selon laquelle la relation entre audité et auditeur influence négativement l'indépendance du second dans 76,67% des cas. Ce résultat corrobore ceux de Herrbach (2000), Carassus et Gardes (2005), Audoussert-Coulier (2009).

### Conclusion

Au terme de cette étude, convient-il de préciser que l'objectif était de montrer l'influence de la relation auditeur-audité sur l'indépendance des commissaires aux comptes. Pour ce fait, l'approche qualitative a été adoptée vu la rareté des travaux suivant cette approche. Ainsi, à l'aide d'un protocole d'entretien, les données ont été collectées par des entretiens semi-directifs auprès des cabinets d'audit ainsi que leurs clients. Via le logiciel NVIVO 10, ces données ont été analysées et sur la base des graphiques générés et séquences du verbatim codées, l'interprétation a constitué l'étape ultime du processus d'analyse. Ainsi, il ressort que dans 58,33% des cas de l'échantillon, l'ancienneté était supérieure à la durée normale d'un mandat. Ce qui contribue à détériorer l'indépendance de l'auditeur. En plus, dans 79,17% des cas, les cabinets perçoivent des honoraires autres que ceux dédiés à la mission légale, non seulement certains auditeurs ont des amis chez les clients (68,83% des cas), mais, tous les cabinets de l'échantillon octroient des services autres que le commissariat aux comptes. Tout ceci contribuant à biaiser l'indépendance des commissaires aux comptes.

## Références bibliographiques

- Alexia, N. (2012). Bien se comporter lors d'un audit : Les clefs de la réussite, Relation Humaine.
- Audousset-Coulier, S. (2009). L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence, la place de la dimension européenne dans la Comptabilité-Contrôle-Audit, 152-180.
- Bimeme, B. I., Kueda, W. B. & Fonkoua, M. P. (2018). Compromis du choix du mode de financement : un examen des déterminants du Besoin en Fond de Roulement dans les entreprises au Cameroun, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, n°7, 230-248.
- Bulletin d'information de l'ONECCA, n°1 du 18 mai 2017.
- Carassus, D. & Gardes, N. (2005). Audit légal et gouvernance d'entreprise : Une lecture théorique de leurs relations, Conférence de l'IAAER-Bordeaux, Revue Comptabilité -Contrôle - Audit, 4(4), 17-40.
- Chafik, K. & Hamdoune, A. (2018). La pratique de veille chez les managers des entreprises industrielles marocaines, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, n°5, 225-251.
- Chekkar, R. & Zoukhoua, E.A. (2010). Comportement des audités dans le processus d'audit : le cas du contrôle des associations par les financeurs publics, Comptabilité-Contrôle-Audit.
- Chihi, H. (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Gestion et management, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine Paris IX.
- Code de déontologie du secteur de l'Audit, de Contrôle et de la Vérification du Cameroun, (2009).
- Colasse, B. (2003). Auditer, une mission impossible ? Public Accounting, (39), 38-39.
- De Angelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics 3(3) : 183-199.
- Djongoue, G. (2007). Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises Camerounaises, Colloque international, la gouvernance : Quelles pratiques promouvoir pour le développement de l'Afrique, Université Catholique de Lille France.
- Djoutsa, W. L. & Foka, T. G. (2014). Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? Revue Gestion et Organisation.

Dogui, K. & Boiral, O. (2013). Permanence de l'auditeur et indépendance de l'audit ISO 14 001 : une étude exploratoire, *Vertigo-la revue électronique en sciences de l'environnement*, 13(2).

Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2004). Contingent rents and auditors' independence: Appearance vs fact. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 11, 47-70.

Entrain du Conseil de l'Ordre de L'ordre National des Experts Comptables du Cameroun, (2012), N° 12.

Finet, A., Depret, M. H., Hamdouch, A. Marc, L. F. & Piot, C. (2005), *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers*, édition De Boeck Université, 1<sup>ère</sup> édition.

Fotso, S. R. (2011). *L'efficacité de la structure de contrôle des entreprises camerounaises*, Thèse de Doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Franche-Comte.

Francis, J.R. (2006). Are auditors compromised by Non-Audit Services ? Assessing the Evidence, *Contemporary Accounting Research*, 747-760.

Gandja, S. V. (2013). *Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement*, *Comptabilité sans Frontières*, 1-28.

Guenin, P. H. (2011). *Savoir transformer l'audité en un client : Un enjeu d'efficacité et de santé, une affaire de conception du métier*, *Comptabilités, Economie et Société*.

Habbih, R. (2012). *L'influence de la relation auditeur audité sur l'indépendance de l'auditeur*, Mémoire de fin d'étude en Audit, Comptabilité et Contrôle de Gestion au Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, centre de Casablanca.

Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université des sciences sociales-Toulouse 1.

INS (2013). *Annuaire statistique du Cameroun*.

INS (2016). *Rapport deuxième recensement général des entreprises*. [www.statisticscameroon.org](http://www.statisticscameroon.org)

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, Agency Cost and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Koubaa, R. R. & Jarbouï, A. (2010). *L'impact de l'éthique de l'audit externe sur la qualité de l'information*.

Le Maux, J. (2008). *Entre risque d'audit, complexité et gestion des résultats : Etude des déterminants des honoraires d'audit*, *Comptabilité Contrôle Audit*, 26-57.

Loyer, (2006). L'indépendance des auditeurs financiers, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Lille 1.

Manita, (2008). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché Tunisien. In La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, France.

Martin, et Virginie, (2005), Les Etudes Qualitatives, Revue Française de Marketing, n°204.

Mballa, A. Y. V. & Feudjo, J. R. (2016). Peut-on faire confiance aux états financiers ? Le cas de 8 entreprises camerounaises, 1<sup>ère</sup> journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle.

Najah, E. A. & Omar, T. (2016). Les Déterminants de l'indépendance de l'auditeur, *European Scientific Journal*, 12(34), 159-181.

OHADA, (2000). Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ; Journal Officiel N° 10-4<sup>ème</sup>.

Piot, C. & Schatt, A. (2010). La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public : quelques enseignements du modèle français, Revue Française de Comptabilité.

Prat, C. Dit H. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur, Revue française de gestion, (147), 105-117.

Prat, C. Dit H. (2006). Ethique et décisions d'audit : Une analyse à travers le cadre conceptuel de Forsyth, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(S).

Prat, C. Dit H. (2007). Éthique et décision d'audit, Comptabilité-Contrôle-Audit, 6(13), 69- 85.

Rachid, A. M. N. (2015). L'indépendance des auditeurs, les services de conseil et la qualité de l'audit : une étude canadienne, Mémoire de Master en science de l'administration- comptabilité, Université Laval.

Saad, E. B. & Lesage, C. (2007). Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur, Comptabilité-Contrôle-Audit.

Sakka, A. & Manita, (2011). Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français, Comptabilités, économie et société.

Sakka, A. (2010). L'auditeur : complice ou victime de l'audit ? Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit.

Slimene, B. I. (2016) L'impact de la réglementation sur la qualité et le coût de l'audit en Europe, Thèse de Doctorat/PhD en Sciences de Gestion, Centre de Recherche et d'Etude Appliquées en Gestion, Université de Grenoble Alpes.

Wacheux, F. (1996), Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Paris : Economica, 290 p.

**Annexe : Présentation schématique de la construction des cas**

