



HAL
open science

L'audit de l'audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes

Geneviève Causse, Eustache Ebondo Wa Mandzila

► To cite this version:

Geneviève Causse, Eustache Ebondo Wa Mandzila. L'audit de l'audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460924

HAL Id: halshs-00460924

<https://shs.hal.science/halshs-00460924>

Submitted on 2 Mar 2010

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

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

L'audit de l'audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes

par Geneviève CAUSSE¹ et Eustache EBONDO WA MANDZILA²

Résumé

La qualité de l'audit légal dépend de nombreux facteurs, elle dépend notamment des contrôles qui sont exercés sur les conditions d'exercice de la profession et sur l'activité elle-même.

L'objectif de notre recherche est d'examiner si les cadres réglementaires et professionnels de l'audit légal dans les pays que l'on rattache à « l'Ecole française de comptabilité » sont similaires. Les similitudes éventuelles pouvant davantage être mises en lumière par comparaison avec un pays situé hors de la zone d'influence, nous avons également porté notre regard sur le cadre réglementaire prévalant dans un pays qui, bien qu'appartenant à la communauté culturelle de la francophonie, ne peut être considéré comme étant de la même école comptable, en l'occurrence la province du Québec au Canada.

L'analyse des textes réglementaires et professionnels, ainsi que les réponses à un questionnaire adressé aux professionnels de l'audit légal dans les pays étudiés, permettent d'affirmer que :

- la profession est partout réglementée et contrôlée mais à des degrés assez divers,
- la référence au modèle français est très présente dans les pays d'Afrique francophone, même s'il n'est plus le modèle unique,
- la réglementation et les pratiques canadiennes et françaises sont proches, cependant les missions que s'assignent les organismes professionnels de réglementation et de contrôle sont légèrement différentes.

Enfin, nous avons pu remarquer que l'amélioration de la qualité va de pair avec le développement économique du pays, les différences constatées entre les pays sont le reflet de leur niveau de développement.

Mots clés : Audit légal - Commissariat aux comptes – Cabinets d'audit – Contrôles - Réglementation - Vérification.

Les auteurs remercient les commissaires aux comptes qui ont bien voulu répondre à leur questionnaire, ainsi que Mme C. Montamat de l'OCAQ, pour son aide précieuse.

¹ Geneviève CAUSSE, professeur émérite à l'Université Paris-Est et à l'ESCP-EAP.

² Eustache EBONDO WA MANDZILA, professeur associé à Euromed Management
eustache.ebondo@euromed-marseille.com

Abstract.

The quality of the audit depends on numerous factors, it notably depends on controls which are exercised on the conditions of exercise of the profession and on the activity it even.

The objective of our research is to verify that the statutory executives and the professionals of the legal audit in the countries which we connect to "the French School of Accounting " are similar. But, the possible resemblances which can more be put in light compared with a country situated outside the sphere of influence, we also concerned our glance the statutory frame prevailing in a country which, although belonging to the cultural community of the French-speaking world, cannot be considered as being of the same accounting school, in this particular case the province of Quebec in Canada.

The analysis of the statutory texts and professional texts, as well as the answers to a questionnaire sent to the professionals of the legal audit in the studied countries, allow to assert that :

- the profession is regulated and controlled everywhere but in rather different degrees,
- the reference to the French model is very present in the countries of French-speaking Africa, even if it is not any more the only model,
- the rule and the Canadian and French practices are closed, however the missions that assign the trade organizations of rule and control are slightly different.

Finally, we were able to notice that the improvement of the quality keeps pace with the economic development of the country, the noticed differences between countries are the reflection of their level of development.

Keywords : Legal audit, auditors, Audit Consulting firms, Control, Regulation, Verification

The authors thank the auditors who were kind enough to answer their questionnaire, as well as Mrs C. Montamat of the OCAQ, for its precious help.

Introduction

Les études relatives à l'audit ont porté jusqu'ici sur la qualité de l'audit. Sans nier l'intérêt que présentent ces études, nous considérons que la qualité de l'audit, dépend aussi de la qualité et de la fréquence des contrôles qui sont exercés sur l'exercice de la profession et sur l'activité de l'audit (Pigé, 2000). L'audit légal, bien qu'étant une activité de contrôle, doit également être contrôlé.

La mondialisation des économies, notamment des marchés financiers, milite en faveur d'un rapprochement des normes professionnelles. Dans ce contexte, une étude comparative du cadre réglementaire de l'audit légal en vigueur dans différents pays nous est apparue intéressante. Nous avons choisi de l'effectuer, dans quelques pays francophones d'Afrique (l'Algérie, le Burkina-Faso, Madagascar, le Sénégal et la Tunisie). Si des études ont eu lieu sur les systèmes comptables en vigueur dans les pays d'Afrique francophone, peu ont porté sur les pratiques d'audit, aussi nous avons voulu examiner si les cadres réglementaires et professionnels respectifs de l'audit dans les pays que l'on rattache à « l'Ecole française de comptabilité » (Gouadain, 1999, Grappin, 1999) sont similaires. Puis nous nous avons pensé que les similitudes éventuelles seraient mieux mises en lumière si nous portions notre regard sur le cadre réglementaire et professionnel prévalant dans un pays qui, bien qu'appartenant à la communauté culturelle de la francophonie, ne peut être considéré comme étant de la même école comptable, en l'occurrence le Québec.

Notre recherche s'appuie sur les textes réglementaires et professionnels, sur la littérature existant sur le sujet, ainsi que sur les réponses à un questionnaire que nous avons adressé en 2007 à quelques professionnels¹ de l'audit légal dans les différents pays étudiés. Nous nous sommes efforcés, dans chaque pays, d'avoir les réponses de commissaires aux comptes (CAC) faisant partie d'un réseau et de CAC exerçant en dehors de tout réseau.

Les CAC interrogés exercent généralement des fonctions de direction dans leurs cabinets respectifs, leur nombre d'années d'activité varie entre une et trente trois. La majorité d'entre eux ont été formés dans leur pays sauf les professionnels de l'Afrique noire francophone qui sont majoritairement formés à l'extérieur de leur pays. Le volume d'activité consacré à l'audit est pour la plupart des cabinets, supérieur à 50%.

Les réponses aux questionnaires ont été complétées par des entretiens. La mobilisation de ces trois approches considérées comme complémentaires (Yin, 1994 ; Wacheux, 1996), à savoir : l'étude des textes réglementaires, le dépouillement des questionnaires et l'analyse des entretiens nous ont permis de tirer certaines conclusions.

L'audit de l'audit s'exerce par l'existence de structures et de modalités de contrôle mais d'abord, en amont, par l'encadrement de la profession à l'entrée et par l'existence de normes professionnelles. En conséquence l'examen de la réglementation relative à l'audit, activité de contrôle, précédera l'examen du contrôle de cette activité.

1. L'audit légal : une activité de contrôle

L'audit peut être défini comme un examen professionnel d'informations et de processus en vue d'exprimer une opinion responsable et indépendante, par référence à des critères de qualité et/ou des normes. Quant à la qualité de l'audit nous considérons qu'elle est fonction de la plus ou moins grande probabilité qu'un auditeur, d'une part découvre les

fraudes ou irrégularités dans les états financiers de l'entreprise auditée, d'autre part les révèle.

Le statut légal de l'audit en France réside dans le fait que la mission qui est exclusivement assurée par le CAC, est régie par des textes législatifs et a un caractère obligatoire et annuel.

Comme dans la plupart des autres pays, le cadre légal et institutionnel de la profession de CAC ainsi que l'organisation du contrôle de la qualité de l'audit légal, sont anciens. Les scandales financiers médiatiques, tel celui de l'affaire Enron, ont relancé le débat sur la qualité du contrôle légal et incité les pouvoirs publics à réagir pour répondre aux préoccupations de l'environnement économique et financier.

L'opinion de l'auditeur intéresse tous les publics, dans tous les pays. Cependant, la dimension universelle de l'audit ne doit pas faire oublier l'influence de l'environnement politique, juridique et social, c'est-à-dire les spécificités nationales des pays dans lesquels cette activité est exercée.

En effet, si dans les pays développés on a pu parler d'une « société de l'audit » (Power, 1997), l'audit ne prend pied véritablement en Afrique que dans les années 1980-1990. Plusieurs facteurs expliquent ce retard. Il n'y a pas eu un véritable capitalisme industriel africain pour favoriser l'activité d'audit dont l'objectif initial est de donner des garanties aux propriétaires de l'entreprise quant à la régularité et à la sincérité des documents produits par les dirigeants. Les rares entreprises privées sont familiales. Il existe certes des entreprises assez importantes mais elles appartiennent à l'Etat et le statut public de ces entreprises les soumettait au contrôle financier exercé par les Inspecteurs-vérificateurs du Ministère des Finances. Par ailleurs, en Afrique notamment, l'auditeur est assimilé au gendarme et est souvent porteur de mauvais souvenirs coloniaux. L'auditeur, assimilable au gendarme n'a pas à intervenir dans les affaires de famille. La tradition africaine veut que les affaires, ou les conflits, se règlent en famille sans qu'il soit besoin de faire appel à un juge ou une personne extérieure. Enfin, le manque de structure organisationnelle et de systèmes de contrôle interne dans la plupart des entreprises contribuait à rendre l'exercice du CAC difficile, si ce n'est périlleux (Causse, 1991 et 1992).

Cependant la volonté d'attirer des investisseurs étrangers a conduit les pouvoirs publics africains à prôner la transparence dans la gestion des entreprises et donc à favoriser le développement des audits. Mais cette volonté de s'ouvrir à la société d'audit supposait l'existence d'un référentiel comptable et d'audit or ce dernier faisait défaut. En effet, les entreprises opérant dans les Etats d'Afrique francophone sont passés du plan comptable français de 1957 au plan comptable OCAM de 1970, si peu adapté au contexte qu'il a été abandonné en faveur du plan SYSCOA, du moins dans l'Afrique occidentale. Ce vagabondage comptable à la recherche d'un référentiel comptable régional n'a pas favorisé la transparence. L'Afrique francophone continue soit d'appliquer purement et simplement les normes comptables françaises soit de s'en inspirer.

Quant à l'audit, Ebondo Wa Mandzila (1992) situe son développement à partir des années 80. C'est l'époque où les cabinets français, généralement affiliés aux grands cabinets anglo-saxons, sont intervenus, notamment dans le cadre des programmes d'ajustement structurels et de réformes des entreprises publiques. On peut donc penser là encore que la France, ancienne puissance colonisatrice, doit avoir fortement contribué à la mise en place du cadre légal et des pratiques professionnelles d'audit dans les pays d'Afrique francophone.

Ces constats nous conduisent à notre première hypothèse : **le cadre réglementaire de l'audit en Afrique francophone est calqué sur le modèle français.**

Par contre, le Canada malgré son appartenance à la francophonie, est plus proche géographiquement, culturellement et économiquement des USA. On peut estimer dans une deuxième hypothèse que : **le cadre réglementaire de l'audit légal au Canada diffère fortement du modèle français.**

Ces deux hypothèses peuvent apparaître comme étant des évidences mais notre objectif est également, à l'heure de la mondialisation, d'examiner l'évolution, et le degré de l'évolution, de différents pays vers un modèle unique. En conséquence, ces hypothèses sont formulées pour servir de trame à une étude plus large.

Nous examinerons le cadre réglementaire et institutionnel de l'audit légal des pays considérés dans ses différents aspects (Réglementation, normes, déontologie, système de contrôle) afin d'en dégager les points de convergence et de divergence.

1.1 - Le cadre d'analyse

La pratique de l'audit est souvent associée à celle de la comptabilité. Pour Colasse (2005) la réglementation comptable est « une forme particulière de régulation s'appuyant sur les prérogatives et l'action de l'Etat et se développant par conséquent dans un espace national ». Selon cet auteur, en France, les acteurs intervenant dans la réglementation comptable sont l'Etat et la profession. Lorsque l'Etat intervient pour contrôler la profession, on parle de réglementation étatique. L'autorégulation est la régulation de l'activité par la profession. Pochet (2007), transpose la typologie de Colasse à la régulation de l'audit, considérant que « l'audit n'est qu'un sous-ensemble de la régulation comptable ».

Hormis ces deux situations extrêmes, contrôle par l'Etat et contrôle par la profession, depuis la loi sur la Sécurité financière, il existe en France une logique de régulation partagée entre différents acteurs : le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), mais aussi l'Etat puisque l'homologation publique par le Garde des Sceaux est la procédure ultime obligatoire.

D'autres auteurs ont transposé le cadre d'analyse comptable à l'audit. Ainsi, s'appuyant sur les travaux de Puxty et alii (1987) qui définissent la réglementation des pratiques comptables comme « une expression de la combinaison des principes d'organisation du marché, de l'Etat et de la communauté », Bédard et alii (2002) l'ont transposée à l'audit. Pour eux, selon le poids relatif de l'Etat, du marché et de la communauté, on assiste à quatre modes de régulation : le légalisme, le libéralisme, l'associationnisme et le corporatisme.

Le *légalisme* correspond à une mainmise de l'Etat sur la profession. C'est lui qui organise et contrôle l'activité d'audit légal, généralement par l'intermédiaire du Ministère des Finances.

Dans le *libéralisme*, la main invisible exerce une forte pression sur les auditeurs afin qu'ils garantissent davantage de confiance dans les états financiers qu'ils auditent, ce qui ne peut qu'accroître leur crédibilité, et ainsi développer leur portefeuille de clients. Pour y parvenir, des normes contraignantes doivent être élaborées et respectées.

Pour l'*associationnisme*, la formation d'associations est le cadre privilégié du contrôle et de la défense des intérêts de leurs membres. L'association professionnelle des auditeurs doit donc œuvrer pour augmenter la qualité des prestations de ses membres auprès des clients en prônant des valeurs d'honnêteté, de professionnalisme et d'intégrité. Un code déontologique est élaboré à cet effet. L'appartenance à l'association est perçue comme un gage de qualité et de sérieux.

S'éloignant du libéralisme et s'approchant du légalisme, le *corporatisme* est encouragé par l'Etat, ce dernier l'intègre dans son système de contrôle. Cela lui permet de se décharger sur les associations qui sont ainsi conduites à prendre une responsabilité dans la régulation de la profession.

Pour ces auteurs, dont l'étude portait sur les Etats-Unis, le Canada et la France, la régulation française serait une combinaison du corporatisme et du légalisme, la canadienne serait proche de l'associationnisme, celle en vigueur aux Etats-Unis allierait l'associationnisme et le légalisme.

Nous disposons ainsi de plusieurs typologies de mode de régulation de l'activité d'audit. La France faisait partie du terrain d'étude des auteurs précédents il nous a donc semblé intéressant, à des fins de comparaison, de reprendre ces mêmes cadres conceptuels pour examiner les pays faisant l'objet de notre étude, les différents pays d'Afrique francophone mais aussi le Québec, les provinces du Canada disposant chacune d'une certaine autonomie. Le cadre légal et institutionnel français servira de base de comparaison et permettra de dégager les similitudes et divergences.

Les textes réglementaires ne sont pas les seuls dispositifs fixant le cadre général de la mission de l'auditeur légal aussi l'étude sera complétée par l'examen des normes professionnelles, des normes de travail ainsi que des codes de déontologie élaborés par les organismes professionnels, c'est-à-dire de ce qui est appelé « les bonnes pratiques ».

Les normes professionnelles qui s'imposent à tous les CAC couvrent les domaines suivants : l'indépendance, la compétence, la qualité de travail, le secret professionnel, l'acceptation et le maintien des missions, les avis, les recommandations et conseils.

Les normes de travail encadrent la mission d'audit et sont relatives à la certification. Les plus importantes concernent les principales étapes de la mission d'audit légal et portent sur la prise de connaissance générale de l'entité et de ses activités, la compréhension des systèmes comptables et de contrôle interne, la prise en compte non seulement des irrégularités et inexactitudes, mais aussi des textes légaux et réglementaires, l'élaboration du plan de mission, puis l'élaboration du programme de travail, la délégation et la documentation des travaux réalisés.

Chaque pays élabore ses normes d'audit. D'une manière générale, ces normes sont la transposition sur le plan national ou local des normes de l'IFAC (*International Federation of Accountants*)². Quant au code de déontologie, il constitue le référentiel fixant les principes fondamentaux de comportement des CAC.

Un état des lieux de la situation existante sera suivi de l'examen des similitudes et divergences.

1.2 – Les structures d'encadrement de la profession : un état des lieux

Les structures d'encadrement ont trait aux conditions d'accès à la profession et à l'existence de normes professionnelles.

1.2.1. En France

1°) Réglementation de l'accès à la profession

La profession de CAC a été introduite par une loi de 1863, reprise par la loi de 1867 sur les sociétés commerciales. Un décret du 29 juin 1936 a organisé la constitution d'associations de CAC auprès de chaque Cour d'appel et l'instauration d'une procédure disciplinaire. C'est surtout la loi du 24 juillet 1966 relative aux sociétés commerciales et ses différents décrets d'application ont organisé l'audit légal en France³. La loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003⁴ est consacrée, en partie, à l'organisation et au contrôle de la profession, ainsi qu'au statut du CAC. Elle a créé un organe de surveillance externe de la profession, appelé le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C).

L'Etat français associe également les associations professionnelles à l'organisation et au fonctionnement du contrôle légal des comptes³.

Au sein de l'Union Européenne, le parlement a adopté le texte de réforme de la 8^{ème} directive européenne visant à clarifier les missions des contrôleurs légaux européens, les règles relatives à l'indépendance ainsi que le code d'éthique. Elle impose également l'utilisation des normes internationales communes d'audit afin de parvenir à un niveau de qualité d'audit uniformément élevé dans l'Union.

L'exercice de la profession de CAC est subordonné à une double série de conditions : les conditions d'accès à la profession et les conditions requises pour l'accès aux missions.

Pour exercer la profession, il faut préalablement être inscrit sur une liste tenue par une commission régionale d'inscription siégeant auprès de chaque cour d'appel et présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire. L'inscription sur la liste garantit la moralité et les qualifications professionnelles suffisantes pour exercer la profession. Le CAC doit ensuite, devant la cour d'appel, prêter le serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois. Toute personne exerçant illégalement la profession de CAC, ou faisant un usage illégal du titre de CAC, est passible de sanctions. Les CAC, inscrits sur la liste, doivent ensuite satisfaire aux conditions requises pour effectuer les missions.

2°) Les structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles

La régulation de la profession en France est partagée entre l'AMF (Autorité des Marchés Financiers), la CNCC et le Comité de Déontologie de l'Indépendance (CDI) des CAC des sociétés faisant appel public à l'épargne. Mais, depuis la loi de sécurité financière (LSF),

³ C'est ainsi que la Compagnie nationale des CAC (CNCC) élabore des normes d'exercice professionnel dont la mise en vigueur est subordonnée à l'homologation du Garde des Sceaux, après avis du H3C.

qui a créé le H3C⁴, c'est ce dernier qui assure la surveillance externe de la profession, avec le concours de la CNCC. Il veille au respect de la déontologie et de l'indépendance des CAC, organise les programmes de contrôles périodiques, émet un avis sur les normes professionnelles élaborées par la CNCC, identifie et promeut les bonnes pratiques professionnelles. Il assure également, avec les commissions régionales, l'inscription, la discipline en appel des décisions des chambres régionales et apprécie la séparation entre les missions de contrôle légal des comptes et les missions de conseil, ainsi que les prestations de services fournies par un réseau auquel peut être affilié le CAC.

Il convient de préciser qu'en ce qui concerne les normes professionnelles élaborées par la CNCC, le H3C, avant d'émettre son avis, doit consulter préalablement l'AMF, la commission bancaire ou la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance, sur des sujets relevant de leurs compétences respectives. Le garde des Sceaux peut passer outre l'avis du H3C.

Les normes professionnelles sont rédigées par la CNCC à qui la LSF a conféré le statut d'établissement public. Remarquons que la CNCC, membre de l'IFAC, a tendance à transposer les normes d'audit internationales dans le référentiel français. Les normes ainsi rédigées, portant notamment sur l'organisation du cabinet, le processus de travail, l'organisation des missions, sont soumises aux instances gouvernementales (Garde des Sceaux) et non gouvernementales (H3C), puis leur homologation par le Garde des Sceaux les rend obligatoires.

Le code de déontologie des CAC contient, outre les normes, les principes fondamentaux du comportement des CAC (intégrité, objectivité, compétence, secret professionnel, respect des règles professionnelles), les règles générales relatives à l'indépendance de l'auditeur, à l'exercice de sa mission, aux honoraires et appels d'offres, aux obligations professionnelles, aux relations avec les tiers, aux particularités de certaines entités contrôlées. Tous ces documents élaborés à l'initiative de la CNCC servent de référentiel normatif et déontologique pour organiser le cabinet, garantir l'indépendance des auditeurs, le processus de travail et l'organisation des missions d'audit en France⁵.

1.2.2. Dans les pays d'Afrique francophone

Une distinction est à opérer entre les pays du Maghreb, Madagascar et les pays d'Afrique sub-saharienne.

1°) Réglementation de l'accès à la profession

En **Algérie** c'est la loi 91-08 du 27/4/91 qui a créé la profession de CAC, profession qui n'existait pas antérieurement. Cette loi ainsi que son décret d'application n° 96-136 du 15/04/96 comportent le Code de Déontologie de la profession d'Expert-comptable (EC), de CAC et de Comptable agréé (CA) ainsi que le règlement intérieur de l'Ordre. Un arrêté, ainsi qu'une décision ministérielle, fixent le barème des honoraires et les diligences professionnelles.

L'exercice de la profession est subordonné à l'inscription préalable au tableau de l'Ordre des Experts-Comptables (OEC). Le postulant doit offrir des garanties de moralité,

⁴ Il est composé de 12 membres (magistrats, CAC, experts, représentant de l'AMF) nommés par le gouvernement.

d'indépendance, de diplôme, d'expérience professionnelle et de nationalité. La nomination est subordonnée à une prestation de serment devant les instances judiciaires. Les incompatibilités relatives à l'exercice de la profession sont clairement précisées dans les textes.

En **Tunisie** c'est la loi 88-108 du 19/8/88 portant refonte de la législation relative à la profession d'EC qui réserve le droit d'accomplir des missions de CAC aux membres de l'Ordre des EC de Tunisie⁶. Ce dernier a été créé par l'Ordre, administré par un conseil, il est placé sous la tutelle du Ministère des Finances. Un comité de liaison, mis en place par l'Ordre et le Ministère, assure une communication régulière entre les deux instances. Le décret 89-541 du 25/5/89, qui a complété cette loi, a introduit le contrôle public de la profession.

Les conditions d'inscription au tableau de l'Ordre sont identiques à celles de la France et d'Algérie.

Par ailleurs le Conseil du Marché Financier (CMF), organisme de tutelle du marché financier, est chargé notamment du contrôle de l'information financière.

A **Madagascar** l'activité de révision est régie par la loi 2001-023 qui a modifié et complété l'ordonnance 92-047 relative à l'organisation de la profession d'ECFM.

En réalité, la profession n'existe pas en tant que telle, ce sont les experts comptables et financiers de Madagascar (ECFM) qui sont habilités à effectuer le contrôle légal des comptes.

Les conditions d'accès à la profession sont semblables à celle examinées précédemment.

Dans les pays de l'UEMOA (Union Economique et Monétaire des Etats de l'Afrique de l'Ouest), l'OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique⁷ du Droit des Affaires) créée par un traité signé le 17/10/93 a pour objectif l'uniformisation de la réglementation et de l'organisation de la profession. Les membres sont soumis à une directive 02/97/CM de l'Union portant création d'un Ordre des Experts-comptables et Comptables agréés (OECCA). Chaque pays s'est ainsi engagé à créer un Ordre veillant au respect de la déontologie. Il est placé sous la tutelle du Ministère des Finances qui nomme un commissaire du gouvernement auprès de chaque Ordre. En conséquence les auditeurs peuvent exercer dans tous les pays de la zone selon le règlement n°5/2006/CM sur la libre circulation à l'intérieur de la zone.

Au Burkina-Faso, comme au Sénégal, des lois respectivement, 22/96 du 17/07/96 et 2000-05 du 10/01/00 ont créé un ONECCA. Ces organismes ont le monopole de l'exercice de la profession.

Au Sénégal les normes d'audit ont été définies par des décrets 88-957 et 88-1003 relatifs à la profession et aux diligences normales que l'auditeur doit respecter dans l'accomplissement de son mandat.

La réglementation boursière de la BRVM (Bourse Régionale des Valeurs Mobilières) a par ailleurs imposé des obligations spécifiques de certification pour les sociétés cotées (38 sociétés sont inscrites à la BRVM), notamment la co-certification des comptes.

La particularité au Burkina est qu'il n'est pas prévu de prestation de serment. Au Sénégal, la prestation de serment a lieu devant les instances judiciaires sénégalaises.

Comme en France, toute personne inscrite mais n'ayant pas réalisé de missions de commissariat pendant trois années consécutives est tenue désormais de suivre une

formation avant d'accepter une mission de certification, tout au moins si elle n'a pas satisfait à l'obligation annuelle de formation prévue par le code de déontologie.

2°) Les structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles

En Algérie, les CAC sont regroupés au sein du CNOEC/CAC et CA, implanté dans la capitale et dans les régions, il représente la profession auprès des pouvoirs publics, veille au respect des obligations du professionnel dans ses rapports avec ses mandants, ses pairs, et avec l'Ordre.

Au sein du Conseil une Commission est chargée de la normalisation. Il existe également une Chambre de conciliation, d'arbitrage et de discipline, ainsi qu'un Observatoire de la déontologie et de la lutte contre l'exercice illégal de la profession. Ils sont chargés de sanctionner tout manquement à la réglementation professionnelle et au règlement intérieur de l'ordre.

En **Tunisie**, l'Ordre a pour mission d'assurer le fonctionnement normal de la profession d'EC et de CAC, de faire respecter les règles et obligations de la profession et de défendre l'honneur et l'indépendance de la profession. Pour atteindre ces objectifs, il est composé d'un Conseil de l'Ordre, d'une Chambre de Discipline, et de différentes Commissions (Tableau, Conflits et Arbitrage, Développement de la profession, Normes, Enseignement et Stages, Juridique).

L'OEET, présent dans les régions, élabore les textes relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail et à l'organisation des missions. Le code des devoirs professionnels exige de se conformer aux normes généralement admises en matière d'éthique professionnelle, et par conséquent aux normes IFAC adoptées par l'OEET.

A **Madagascar**, l'OEFCM comporte un Conseil de l'Ordre comprenant un bureau et une chambre de discipline. Il est chargé de réguler et de contrôler la profession. Dans le cadre de leurs missions d'audit légal, les CAC malgaches se réfèrent aux normes professionnelles et de travail de l'IFAC et de la CNCC. Des commissions spécialisées, notamment celle relatives au contrôle de qualité, sont prévues mais ne sont pas encore en fonctionnement.

Au Burkina-Faso, l'ONECCA-BF représente la profession auprès des Pouvoirs Publics, il n'est pas représenté en province. Des normes relatives à l'indépendance des auditeurs et au processus d'audit ont été élaborées, en revanche, sur d'autres points, par exemple l'organisation du cabinet et des missions, les CAC se réfèrent aux normes de l'IFAC et de la CNCC⁸. Comme à Madagascar l'encadrement de la profession se fait par référence à la profession d'EC, seuls les points particuliers relatifs à l'exercice de la profession de CAC sont abordés (mission, durée du mandat, responsabilité, ...). Au sein de l'ONECCA-BF, existe une Chambre Nationale de Discipline.

Au **Sénégal**, l'ONECCA élabore tous les textes relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail et à l'organisation des missions. Il existe un Code des devoirs professionnels relativement ancien, en conséquence son contenu est assez éloigné de celui du Code de déontologie de l'IFAC. L'ordre comprend un Conseil et quatre commissions (Tableau, Equivalence, Formation professionnelle

continue et Normalisation professionnelle). Il est prévu une Chambre de discipline, présidée par un magistrat, qui peut intervenir sur saisine du Conseil de l'Ordre.

En conséquence, on constate que des structures d'encadrement et d'élaboration de normes existent même si elles sont légères et ne sont pas toutes en fonctionnement. Soulignons également la présence, en Tunisie, d'une double structure de surveillance de l'information financière.

1.2.3. Au Québec

1°) Réglementation de l'accès à la profession

Au Canada, Etat fédéral⁹ composé de dix provinces, malgré une certaine uniformisation nationale, le cadre légal et institutionnel de chaque province présente des particularités. Une régulation tripartite associant le pouvoir central, le pouvoir provincial et la profession organise l'activité de vérification¹⁰, l'encadre et la surveille.

Au niveau fédéral, une loi canadienne sur les sociétés par actions définit le statut et les règles de comportement s'imposant au vérificateur dans toutes les provinces et territoires canadiens. Les normes de travail sont préparées au niveau fédéral par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et s'imposent aux membres des ordres comptables provinciaux¹¹. Cependant, le gouvernement de chaque province, en collaboration avec les associations comptables provinciales, est le principal acteur de la réglementation relative à la vérification.

On distingue plusieurs catégories de professionnels de la comptabilité au Canada. Mais toutes ne sont pas autorisées à exercer la profession de vérificateur :

- les comptables agréés (CA) (*Chartered Accountants*), régis par chaque Ordre provincial ou Instituts Provinciaux de Comptables Agréés (IPCA), peuvent exercer la vérification dans le territoire national ;
- les comptables généraux accrédités (CGA) (*Certified General Accountants*) réalisent les activités d'expertise comptable, de conseil en fiscalité et en finance, seules sept provinces canadiennes leur accordent le droit d'exercer la profession de vérificateur ;
- les comptables en management accrédités (CMA) (*Certified Management Accountants*) ne sont pas autorisés à exercer la profession de vérificateur.

Pour devenir vérificateur le CA, ou le CGA, doit posséder la formation, les qualités et les compétences requises. Des activités de perfectionnement sont organisées pour maintenir les compétences.

Le code de déontologie des CA a trait au comportement des membres dans l'exercice de leur activité.

Le mandat du vérificateur expire à la clôture de chaque assemblée annuelle. A défaut d'une nouvelle nomination il peut être maintenu en fonction jusqu'à la nomination effective de son successeur.

2°) Les structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles

A chaque niveau, fédéral, provincial et territorial, des organisations professionnelles sont chargées d'encadrer, de surveiller l'exercice de la profession de vérificateur, ainsi que d'en assurer la promotion.

Au niveau fédéral, l'ICCA, institué par une loi spéciale du parlement canadien de 1902, regroupe tous les comptables agréés du Canada. Sa mission est de « *servir l'intérêt public et la profession, en assurant le maintien et la promotion de l'intégrité professionnelle, des normes et de la prééminence des CA canadiens tant sur le plan national qu'international* ». Au sein de l'ICCA, le Conseil des Normes de Vérification et de Certification (CNVC) et le CCRC (Conseil Canadien sur la Reddition des Comptes) élaborent les normes et le code déontologique relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail, à l'organisation des missions professionnelles.

En 2002, a été créé le *Canadian Public Accountability Board* (CPAB), chargé de l'inspection des auditeurs des sociétés cotées. Il a pour fonction « *de promouvoir de façon publique et proactive une haute qualité d'exécution des vérifications externes des émetteurs assujettis* ». Cet organisme fait donc l'audit de l'audit au niveau national.

Au niveau provincial, des organisations sont également chargées de surveiller la profession. Au Québec, l'OCAQ (Ordre des Comptables Agréés du Québec) contrôle l'admission des candidats à la profession de vérificateur, s'assure de leur compétence et combat les pratiques illégales, adopte et fait appliquer les normes et le code de déontologie.

1.3 – Les similitudes et les et les divergences

Les tableaux 1 à 3 qui reprennent les caractéristiques respectives de la réglementation nous permettent de dégager les similitudes et les divergences entre les pays étudiés.

1°) Les similitudes

En France comme dans les pays d'Afrique francophone et au Québec, la profession d'audit légal est très réglementée et très encadrée institutionnellement. La réglementation se situe à deux niveaux :

- d'une part l'Etat intervient directement dans la fixation du cadre dans lequel l'activité d'audit doit être exercée car les auditeurs légaux remplissent une mission d'intérêt général, celle de garantir la fiabilité de l'information émise et de protéger toutes les parties intéressées par le rapport d'audit ;
- d'autre part l'Etat intervient indirectement en favorisant l'existence d'associations professionnelles, parties prenantes dans son système de contrôle de la profession

Comme la France et le Canada, tous les pays d'Afrique francophone ont défini des conditions d'accès à la profession d'auditeur légal (inscription sur une liste, garanties de moralité, exigence du diplôme, conditions de nationalité et expérience professionnelle, indépendance et prestation de serment) même si le Burkina-Faso, il n'est pas exigé d'avoir une expérience professionnelle et la prestation de serment devant des instances judiciaires.

Par contre des différences apparaissent essentiellement en ce qui concerne la durée du mandat, l'exercice des missions et les structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles.

2°) Les divergences relatives à la durée du mandat et à l'exercice des missions

En effet, si en France, au Sénégal et à Madagascar la durée du mandat de commissariat aux comptes est de six ans, dans la plupart des pays d'Afrique francophone, la durée du mandat est généralement de trois ans. Elle est d'un an au Canada. Comme pour les conditions d'accès à la profession, le Burkina-Faso se singularise par l'absence de limitation de durée du mandat du CAC. Rappelons que la durée du mandat des auditeurs est souvent perçue comme une garantie d'indépendance économique de l'auditeur légal. Est-ce dire que les pays africains francophones d'Afrique, les commissaires seraient plus indépendants qu'en France ?

Au Québec la situation est tout à fait particulière puisque le mandat du vérificateur expire à la clôture de l'exercice, lors de chaque assemblée annuelle (cf. § 1.2.c).

Par ailleurs soulignons que si, en France, seul le commissaire aux comptes a le monopole de réaliser des missions d'audit légal. Dans les pays d'Afrique francophone, les activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes ne sont pas séparées, sauf en Tunisie. Le cas de Madagascar est à distinguer des autres puisqu'il n'existe pas de profession commissaires aux comptes. Ce sont les experts comptables et financiers de Madagascar (ECFM) qui sont habilités à effectuer le contrôle légal des comptes.

Tableau 1 – Les conditions d'accès à la profession et la durée du mandat

Conditions d'accès et durée du mandat	France	Algérie	Tunisie	Madagascar	Burkina-Faso	Sénégal	Canada (Québec)
-Inscription sur une liste -Garanties de moralité -Exigence de diplôme	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Conditions de nationalité (1)	Oui	Oui	Oui	Oui/non	Oui	Oui	Non
Expérience professionnelle	Oui	Oui	Oui	Oui	Non (2)	Oui	Oui
Indépendance	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui/non (3)
Prestation de serment	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui
Durée du mandat (en années)	6	3	3	6 (SA) 3 (SARL)	Non limitée	6(SA) 3(SARL)	1 an
Renouvellement possible	Oui	1 fois	Oui	Oui		Oui	

(1) La profession est généralement ouverte aux nationaux mais accessible aux étrangers sous conditions

(2) Expérience non exigée mais le diplôme d'EC suppose l'accomplissement d'un stage professionnel.

(3) Oui pour l'acceptation d'une mission, non pour la profession

3°) Les divergences en ce qui concerne l'encadrement institutionnel et l'élaboration des normes professionnelles.

En France, l'encadrement institutionnel, l'élaboration des normes et la déontologie sont du ressort de la CNCC, du garde Sceaux et du H3C. C'est ce qu'il est convenu d'appeler la régulation tripartite.

Dans les pays d'Afrique, il n'y a pas de régulation tripartite associant la profession, l'Etat à travers le garde Sceaux et un organe de surveillance de la profession, le H3C. En effet, s'il existe dans tous les pays des ordres qui assurent à la fois le fonctionnement de la profession et le respect des règles et des obligations de la profession, de la normalisation et des chambres de discipline, ces ordres sont beaucoup plus une émanation de l'Etat que de la profession, ce qui peut justifier la quasi inexistence des contrôles exercés par la profession.

Tableau 2 – Les institutions professionnelles

	France	Algérie	Tunisie	Madagas- car	Burkina- Faso	Sénégal	Canada (Québec)
Institutions professionnelles	-CNCC -H3C -AMF	-CNOEC/CAC/ CA	-OECT -CMF	-OECFM	- ONECC A	- ONECC A	-ICCA -CCRC -OCAQ
Représentation en province	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Chambre de discipline	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui

Tableau 3 – L'élaboration de normes par les organismes professionnels

Textes relatifs à	France	Algérie	Tunisie	Madagas- car	Burkina -Faso	Sénégal	Canada (Québec)
L'organisation du cabinet	Oui	SR	Oui	Oui/non	Non	Oui/non	Oui
L'indépendance des auditeurs	Oui	SR	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Le processus de travail	Oui	SR	Oui	Oui/non	Oui	Oui	Oui

Comme l'indique le tableau n°2, il existe des institutions professionnelles et une chambre de discipline dans tous les pays étudiés. En France et au Canada, trois organismes interviennent dans le processus de réglementation, d'élaboration des normes et de contrôle de la profession. Par contre dans les pays d'Afrique francophone, il existe un seul organisme sauf la Tunisie qui compte deux organismes professionnels, le CMF (Conseil du Marché Financier) veille au respect des normes comptables dans les sociétés cotées.

On peut penser que le nombre d'institutions professionnelles est un indicateur de qualité du contrôle exercé sur la profession.

On constate également que la réglementation de la profession d'auditeur est plus sévère en France et au Canada que dans les pays d'Afrique. Dans les premiers, les associations professionnelles œuvrent aux côtés des structures gouvernementales pour faire évoluer la profession et l'activité d'audit, notamment par l'élaboration de textes de référence. En

Afrique, ce sont les associations professionnelles qui transposent dans leur environnement certains textes, ou normes de travail et normes professionnelles, d'organismes comme l'IFAC ou la CNCC.

En ce qui concerne la représentation des associations professionnelles dans les régions, il faut mettre à part la Tunisie dont l'Ordre des EC est également présent en province.

La participation des organismes professionnels à l'élaboration des normes professionnelles et de travail est résumée dans le tableau n°3. En France, au Canada et en Tunisie les organismes professionnels participent effectivement à l'élaboration des normes professionnelles et de travail et ont élaboré un code des devoirs professionnels..

Par contre les organismes professionnels ne semblent pas avoir autant de poids dans les autres pays où les réponses relatives à la participation des organismes à l'élaboration des normes sont mitigées, voire inexistantes.

1.4 – Les résultats de l'étude

1.4.1. Considérant les caractéristiques des systèmes de régulation

En France il a été souligné que la profession d'audit légal est très réglementée, très encadrée institutionnellement et que la réglementation se situe à deux niveaux : l'Etat intervient directement dans la fixation du cadre dans lequel l'activité d'audit doit être exercée et intervient indirectement en favorisant l'existence d'associations professionnelles, parties prenantes dans son système de contrôle de la profession.

En conséquence, le système de régulation peut être considéré comme une combinaison de corporatisme et de légalisme. Depuis le LSF la régulation est devenue tripartite, puisqu'elle est désormais du ressort de la CNCC, du Garde des Sceaux et du H3C. La composition et la nomination des membres du H3C nous conduisent à considérer que la nouvelle loi n'a pas modifié sensiblement le caractère légaliste et corporatiste de la régulation de la profession.

L'examen du cadre légal et institutionnel de l'audit dans les pays d'Afrique francophone par rapport à la France conduit aux conclusions suivantes :

- en Algérie la profession est relativement jeune et fonctionne sur le mode légaliste, en Tunisie, le système légaliste est fortement teinté de corporatisme, voire de libéralisme,
- à Madagascar le mode peut être qualifié de légalisme pur,
- dans les pays de l'Afrique sub-saharienne la profession est généralement assez fortement réglementée mais l'absence réelle de contrôle par les organismes professionnels fait que l'on se trouve également dans un mode de fonctionnement de type légaliste.

L'influence des associations professionnelles dans l'évolution du cadre réglementaire est insignifiante en raison de la faible activité d'audit dans des entreprises essentiellement étatiques.

Au Québec, comme en France, trois organismes sont chargés de la régulation. La mission que s'assignent ces organismes (§ 1.2 c) pour servir et développer la profession nous conduisent à considérer que le système est certes un système alliant réglementation et

autorégulation (Colasse, 2005), ou alliant légalisme ou corporatisme (Bédard et alii 2002), c'est également un système fortement marqué de professionnalisme⁵.

1.4.2.Considérant les hypothèses formulées

En ce qui concerne **l'hypothèse 1 : Le cadre légal de l'audit en Afrique francophone est calqué sur le modèle français**, la réponse est claire, la référence au modèle français est évidente. Dans les deux cas la dimension legaliste est importante. Cependant on constate :

- d'une part que les pays considérés n'ont pas évolué au même rythme que la France, et pas au même rythme les uns par rapport aux autres,
- d'autre part que, dans la mesure où le modèle français perd de ses caractéristiques dans le tourbillon de la mondialisation, il n'est plus le modèle unique.

Il n'en reste pas moins qu'actuellement, dans la plupart des pays d'Afrique francophone, la référence reste d'abord le CSOEC et la CNCC¹², ce qui est logique étant donné la vision commune sur de nombreux points, notamment, les objectifs du système d'information comptable, les rapports avec l'Etat, les caractéristiques du système éducatif.

Par rapport à la qualité de l'audit, le problème pour les pays en développement n'est d'ailleurs pas tant de savoir quel est le référent mais d'en avoir un. C'est également non pas d'avoir des textes encadrant la profession mais de s'assurer que ces textes sont bien appliqués. C'est pourquoi, dans la deuxième partie, nous envisagerons non seulement la réglementation de l'exercice de la profession mais également les pratiques relatives au contrôle de la qualité de l'audit.

Pour ce qui concerne **l'hypothèse 2 : Le cadre de l'audit légal au Canada diffère assez sensiblement du modèle français**, même si les normes techniques de référence sont proches. A la faveur de la LSF, on peut même considérer que le système français, devenu tripartite, se rapproche du modèle canadien. Cependant, on relève certaines divergences, ainsi au Québec, contrairement à la France, la fonction de vérificateur est exclusive et les conditions d'indépendance sont relatives à chaque mission.

La différence apparaît surtout dans la manière dont les ordres professionnels respectifs envisagent la mise en œuvre de leur mission de protection du public. Au Québec, leur stratégie consiste certes à veiller à la bonne application de la réglementation mais tout autant, si ce n'est davantage, à faire en sorte que les professionnels améliorent leurs compétences et leur compétitivité. L'OCAQ a créé de nombreux services de développement et de promotion de la profession ainsi que des services d'appui auxquels les membres peuvent faire appel dans l'exercice de leur activité¹³. C'est pourquoi, dans le paragraphe précédent nous avons considéré que le système québécois est fortement marqué de professionnalisme. La mission que s'assigne l'OCAQ est significative à cet égard : « *Dans le but premier d'assurer la protection du public, l'OCAQ met en œuvre les moyens pour que les CA soient reconnus, dans un contexte mondialisé, comme des leaders financiers de confiance, dotés de solides compétences en affaires et en certification, ...* »

⁵ Nous entendons par là que la régulation est axée sur le développement des compétences propres à l'exercice de la profession tout autant que sur la mise en place de contrôles.

2 - L'audit légal : une activité contrôlée

Dans la relation d'agence (Jensen et Meckling, 1976) liant le principal à l'agent, l'audit légal apparaît comme un mécanisme de règlement des conflits susceptibles d'opposer non seulement le principal et l'agent mais éventuellement les différentes parties prenantes entre elles. L'auditeur peut cependant adopter un comportement opportuniste. Selon Bertin, Jaussaud et Kanie (2002), l'opportunisme de l'auditeur repose sur l'intensité plus ou moins grande du travail fourni et sur son degré d'indépendance vis-à-vis de son client. L'affaire *Enron*, impliquant le cabinet Arthur Andersen, tendrait à créditer l'idée selon laquelle l'auditeur légal peut se dérober de sa mission en adoptant un comportement opportuniste préjudiciable aux intérêts de son mandant (actionnaires/propriétaires), par exemple en ne révélant pas les irrégularités détectées, ceci par crainte de perdre son mandat ou de ne plus pouvoir réaliser des activités de conseil au sein de la société dans laquelle le cabinet détient un mandat légal.

Pour limiter la tentation de l'auditeur à déployer peu d'efforts dans le processus conduisant à l'expression de son opinion, le législateur français¹⁴ a été amené à clarifier et préciser la mission du CAC. Les CAC doivent désormais justifier leur opinion et leur appréciation des procédures de contrôle interne lors de la certification des comptes. Il s'agit ainsi de mettre fin à des formules standard simplistes, du genre « Je certifie que les comptes sont conformes à la réalité... ».

Outre l'encadrement institutionnel de la profession, des contrôles de l'activité d'audit légal assurent que les membres de la profession respectent les règles déontologiques et professionnelles dans l'accomplissement de leurs missions.

On distingue traditionnellement, deux types de contrôles qualité : les contrôles horizontaux qui reposent sur le contrôle des procédures des cabinets et les contrôles verticaux, c'est-à-dire des contrôles approfondis des dossiers applicables à certains secteurs particuliers (la banque, les assurances et les OPCVM). A des fins de comparaison, nous retiendrons essentiellement les contrôles horizontaux. Pour chaque pays étudié, nous examinerons :

- l'organisation du contrôle qualité dans le pays,
- les contrôles portant sur l'organisation des cabinets,
- le contrôle dans la mise en œuvre des missions,
- le contrôle de l'application des procédures internes aux cabinets,

L'opinion des personnes interrogées, quant à l'existence et l'opérationnalité de ces contrôles, diverge sensiblement selon l'appartenance, ou la non-appartenance, du cabinet de l'auditeur à un réseau ainsi que selon l'importance relative de l'activité d'audit légal dans le cabinet. Nous serons donc amenés à faire référence à ces deux facteurs.

2.1 - L'organisation du contrôle qualité de l'audit légal

Il s'agit d'examiner par qui est exercé ce contrôle, quel est son objet et quelle est sa périodicité.

2.1.1. En France

Le contrôle de la qualité de l'audit, longtemps considéré comme étant du ressort des CAC eux-mêmes¹⁵, a beaucoup évolué avec le vote de la LSF de 2003. Il est actuellement effectué par les cabinets eux-mêmes, par les organismes professionnels, principalement par la CNCC et les CRCC, et par les organismes externes à la profession, le H3C et l'AMF. Il s'agit donc, d'un système de « régulation partagée ».

Les trois CAC interrogés sont d'accord sur le fait que les organes considérés (CNCC, H3C, AMF) sont des acteurs du contrôle qualité mais ils ont des opinions partagées sur le fait de savoir si les firmes elles-mêmes sont les acteurs du contrôle qualité. Pour l'un d'entre eux, dont le cabinet n'est pas affilié à un réseau et dont les activités d'audit légal sont peu importantes (10% de l'activité du cabinet), les firmes d'audit elles mêmes ne sont pas considérées comme des acteurs du contrôle qualité. A contrario, les deux autres cabinets considèrent que les firmes d'audit elles-mêmes sont les acteurs du contrôle.

Les contrôles qualité consistent pour l'un des CAC, en une « *revue des dossiers et une revue indépendante par un autre partner* » et, pour l'autre, les éléments du contrôle sont : « *le comportement du personnel, l'affectation des missions en fonction des capacités techniques, l'étude avant acceptation de la mission, la supervision des travaux (revue des travaux effectués)* ».

Les CAC interrogés sont unanimes sur la périodicité des contrôles effectués par les organisations professionnelles (au moins tous les 6 ans), sur leur caractère systématique et sur l'étendue des contrôles : niveau de technicité, gestion et organisation du travail, organisation du cabinet, conditions d'acceptation de la mission, missions déjà réalisées, procédures de contrôle interne mises en œuvre, séparation des activités d'audit et de conseil. Ils précisent que d'autres contrôles que ceux indiqués peuvent être réalisés. Des contrôles du manuel des procédures du cabinet sont complétés par la vérification de leur application sur certains dossiers, selon une périodicité prédéfinie.

Enfin à la question : « Estimez-vous que les membres composant ces organes de contrôle qualité garantissent une meilleure qualité de l'audit ? » Les réponses sont positives. L'un des commentaires mérite d'être repris : « *Les contrôleurs contribuent évidemment à améliorer les qualités de l'audit, ne serait-ce que par leur existence (la peur du gendarme). Sur le fond, ils apportent également une forme de garantie dans la mesure où ils détectent des situations anormales (non respect des normes, incompatibilités...). Cependant, il faut constater que le contrôle qualité est très formel et très rapide. Il ne peut détecter que des situations manifestement anormales* »

Selon l'opinion du CAC affilié à un grand réseau, l'instauration de ces contrôles horizontaux et verticaux¹⁶ n'a que moyennement amélioré la qualité des travaux.

2.1.2. Dans les pays d'Afrique francophone

Les firmes d'audit sont généralement considérées comme les principaux acteurs du contrôle qualité.

En Algérie, les réponses apportées par les CAC consultés laissent penser que les contrôles externes de la qualité de l'audit ne sont pas effectués.

En Tunisie, les contrôles sont exercés par une organisation professionnelle nationale, ainsi que par une organisation indépendante pour le cabinet faisant partie d'un réseau.

Les quatre CAC malgaches fournissent quant à eux des réponses partagées, certains faisant référence aux contrôles prévus par les textes et non à ceux existants. La Commission de contrôle n'étant pas encore en fonctionnement le contrôle externe est actuellement exercé par le réseau pour le cabinet affilié.

Au Burkina-Faso, comme au Sénégal, les contrôles ne sont pas exercés par un organisme professionnel national mais par le réseau pour les cabinets affiliés à un réseau, ou partenaires d'un cabinet affilié à un réseau.

Les types de contrôle cités sont respectivement :

- en Algérie, les contrôles réciproques,
- à Madagascar, le respect des standards et des procédures du cabinet, ainsi que la revue qualité par le réseau lorsque le cabinet est affilié à un réseau,
- au Burkina, les diligences mises en œuvre ainsi que l'organisation des dossiers de travail,
- au Sénégal, le contrôle des procédures, le contrôle d'activité sur certains dossiers, la revue indépendante par un autre directeur de mission, la revue qualité par la maison-mère,
- en Tunisie, un contrôle qualité couvre la plupart des domaines évoqués : gestion et organisation du travail, organisation du cabinet, conditions et acceptation des missions et procédures de contrôle interne.

Les CAC tunisiens interviewés considèrent que les membres des organismes de contrôle garantissent une meilleure qualité de l'audit. Dans la Commission de contrôle de l'OECT siègent des membres de l'OECT élus et des hauts fonctionnaires du Ministère des Finances.

On peut donc considérer qu'actuellement, dans les pays d'Afrique francophones étudiés ce sont les firmes d'audit qui sont les seuls acteurs du contrôle qualité de l'audit, sauf en Tunisie où un contrôle externe par une organisation professionnelle nationale est effectué. On constate donc une divergence assez importante entre les pays, mais également :

- une différence entre les cabinets affiliés à un réseau et ceux qui ne le sont pas,
- un écart entre ce qui est prévu dans les textes réglementant l'activité d'audit et l'application qui en est faite.

L'organisation du contrôle qualité de l'audit dans les pays d'Afrique étudiés est résumée dans le tableau n°4.

Tableau n° 4 – L'organisation du contrôle qualité en Afrique francophone

	Algérie	Tunisie	Madagascar	Burkina	Sénégal
CAC ayant répondu au questionnaire Cabinet affilié à un réseau	3 0	2 1	4 1	3 1 (*)	2 1
% de l'activité de CAC (% respectifs)	70 – 30 - 60	60 - 70	? – 30 – 40 - 80	40 - 40 - 50	90 - ?
Les firmes d'audit : acteurs du contrôle qualité ?	2 Oui/1 NR	1Oui/1Non	3 Oui/1 Non	Oui	Oui
Organes extérieurs : acteurs du contrôle qualité ? Si oui : quels organismes ?	2NR/1Non n	Oui - OECT(Co m. de contrôle)	3 Oui/1 Non -OECFM(4)	1Oui/2NR (Oui=Réseau)	Non (sauf réseau)
-Périodicité des contrôles -Contrôles systématiques ?	Non	3 ans 1Oui/1Non	Non	Non	Non
<u>Si oui</u> : Objet du contrôle			(1)		(2)
-Niveau de technicité		1Oui/1Non	1Oui	1 Oui	
-Gestion et organisation du travail,		2 Oui	1 Oui	1 Oui	
-Organisation du cabinet,		2 Oui	1 Oui	1 Oui	
-Conditions d'acceptation des missions		2 Oui	1 Oui	1 Oui	
-Missions réalisées		1Oui/1Non	1 Oui	1 Oui	
-Procédures de contrôle interne		2 Oui	1 Non	1 Oui	
-Séparation activité Audit/Conseil		2 Oui	1 Non	1 Oui	
-Autres		Honoraires			
Les contrôles de l'application des procédures sur certains dossiers sont-ils effectués?	Non	Oui	2 Oui/2Non	2Non/1Oui	Oui
Des contrôles approfondis des dossiers sont-ils effectués ?	Non	Oui	3 Oui	Oui (3)	Oui

(*) Les 2 autres sont partenaires d'un cabinet affilié à un réseau

(1) Pour le cabinet en réseau, tous ces contrôles sont effectués mais par le réseau

(2) Ces contrôles sont effectués par la firme elle-même

(3) Dossiers jugés importants

(4)Commission non encore opérationnelle)

2.1.3. Au Québec

Les quatre vérificateurs interrogés affirment que les acteurs du contrôle qualité sont les firmes elles-mêmes ainsi que les organes extérieurs. Plusieurs organes extérieurs interviennent dans le processus de contrôle qualité au Canada. Au Québec, il s'agit de l'OCAQ (Ordre des Comptables Agréés du Québec), du CCRC (Conseil Canadien de

Reddition des Comptes), du CPAB (*Canadian Public Accountability Board*) et de l'ICCA (Institut Canadien des Comptables Agréés).

Selon le premier vérificateur interrogé, les contrôles, exercés par les firmes elles-mêmes, portent sur la révision interne des procédés et des libellés des états financiers. Le deuxième ne donne aucune indication sur les types de contrôle exercé. En revanche, pour le troisième, il s'agit d'une revue de qualité de chaque mission par un associé réviseur. Le quatrième vérificateur fait état d'un département de contrôle qualité instauré à l'intérieur même de la firme. Ce contrôle est exercé par un associé indépendant, c'est-à-dire qu'il ne possède pas de clientèle propre et s'occupe à temps plein du contrôle de qualité (révision de dossiers clés, politique en matière de contrôle qualité, formation continue des employés, etc.).

La périodicité des contrôles varie selon l'organe (de un à trois ans).

Les contrôles sont effectués systématiquement dans tous les cabinets et portent sur le niveau de technicité, la gestion et l'organisation du travail, l'organisation du cabinet, les conditions d'acceptation de la mission, les missions réalisées, les procédures de contrôle interne. Deux vérificateurs, sur les quatre interrogés, affirment que les contrôles portent aussi sur la séparation entre activité d'audit légal et activité de conseil.

Quant à leur opinion sur le point de savoir si les membres composant les organes de contrôle qualité garantissent une meilleure qualité de la vérification, l'un des vérificateurs a répondu par la négative. Pour les autres, leur réponse affirmative est assortie de commentaires pour deux d'entre eux : « *Les firmes n'ont pas intérêt à recevoir un nombre trop élevé de recommandations pour leur crédibilité sur le marché* », « *Les organismes extérieurs (...) obligent à resserrer les contrôles et à respecter les normes et pratiques professionnelles, car des dérogations majeures peuvent entraîner la perte de la licence d'exploitation* ».

Une question portait également sur l'amélioration possible de la qualité des travaux d'audit entraînée par l'instauration des contrôles. La réponse est assez surprenante de la part de vérificateurs exerçant dans un pays où les organes sont nombreux et les contrôles effectifs. L'un d'eux indique que la qualité a été fortement améliorée mais pour deux d'entre eux qu'elle n'a été que moyennement améliorée. Parmi ces deux derniers, l'un précise que le fait d'être en réseau augmente sensiblement le contrôle qualité.

Le contrôle de l'audit légal est donc organisé dans tous les pays étudiés, qu'il s'agisse de l'organisation des cabinets, de la mise en œuvre des missions, ou de l'application des procédures internes au cabinet. Cependant si, en France et au Canada, ces contrôles sont exercés de manière significative à la fois par des organismes internes et des organismes externes à la profession, dans les pays d'Afrique francophone, mis à part la Tunisie, ces contrôles sont exclusivement internes et existent surtout dans les cabinets affiliés à un réseau.

2.2 - Les contrôles portant sur l'organisation des cabinets d'audit légal

Il s'agit de s'assurer que tous les collaborateurs du cabinet (et non seulement les associés) connaissent les principes fondamentaux du comportement de l'auditeur. Pour ce faire le cabinet met généralement en place une politique de communication et de formation afin de faire part de toutes les évolutions et ainsi de pouvoir faire signer par les associés et

collaborateurs une déclaration sur l'honneur attestant qu'ils connaissent les procédures du cabinet. Le cabinet met également à la disposition des collaborateurs la documentation de référence nécessaire à l'accomplissement de leurs tâches.

2.2.1. En France

Selon notre enquête, les collaborateurs du cabinet sont sensibilisés régulièrement aux règles de comportement que doit respecter un CAC. Pour deux CAC interrogés sur les trois, dans leurs cabinets respectifs, les collaborateurs se réfèrent à des textes relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail et à l'organisation des missions. Pour le troisième CAC, membre d'un cabinet de plus petite taille, les collaborateurs se réfèrent essentiellement aux textes relatifs au processus du travail et à l'organisation des missions. Ce qui tendrait à prouver que, dans ce cas, l'organisation du cabinet et l'indépendance des auditeurs ne constituent pas une priorité. La spécialisation par type d'activité et par secteur économique n'est pratiquée que dans les grands cabinets. Ce sont donc eux qui ont mis en place les contrôles verticaux¹⁷.

2.2.2. Dans les pays d'Afrique francophone

Selon les CAC consultés, dans leurs cabinets respectifs, tous les collaborateurs sont sensibilisés aux règles de comportement que doit respecter un CAC. Ils affirment tous exercer leur activité par référence à des textes. Hormis la réponse incomplète d'un CAC algérien, on peut considérer que tous les CAC font référence aux textes relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail et à l'organisation des missions.

En ce qui concerne l'organisation par type d'activité (juridique, comptable, ...) il n'y a pas unanimité. Néanmoins, dans leur majorité, les cabinets sont structurés par type d'activité. Les CAC exerçant leur activité dans des cabinets affiliés à un réseau sont spécialisés par secteur. Les informations recueillies sur l'organisation des cabinets d'audit sont résumées dans le tableau n°5.

Tableau n° 5 – L'organisation du cabinet

	Algérie	Tunisie	Madagascar	Burkina	Sénégal
CAC ayant répondu au questionnaire	3	2	4	3	2
Cabinets affiliés à un réseau	0	1	1	1(*)	1
% Activité de CAC (% respectifs)	70 – 30 - 60	60 - 70	? – 30 – 40 - 80	40 – 40 - 50	90 - ?
Les collaborateurs sont-ils sensibilisés aux règles de comportement à respecter ?	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Dans l'exercice de la profession, des textes vous servent-ils de référence ?	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Si oui, s'agit-il des textes relatifs :					
-à l'organisation du cabinet	2	Oui	Oui	Oui	Oui
-à l'indépendance des auditeurs	Oui/1NR	Oui	Oui	Oui	Oui
-au processus de travail	2	Oui	Oui	Oui	Oui
-à l'organisation des missions	Oui/1NR Oui	Oui	Oui	Oui	Oui

	Oui				
Votre cabinet est-il structuré par type d'activité (juridiques, comptables, audit, conseil) ?	1Oui/1Non	Oui	3 Oui/1NR	Oui	Oui
Les auditeurs sont-ils spécialisés par secteur économique (distribution, industrie, ..) ?	Non	1Oui/1Non	1 Oui/3Non	Non	1Oui/1Non

(*)Les 2 autres sont partenaires d'un cabinet affilié à un réseau

2.2.3. Au Québec

Selon les vérificateurs canadiens ayant répondu à notre questionnaire, les collaborateurs du cabinet sont sensibilisés régulièrement aux règles de comportement que doit respecter un vérificateur. Dans le cadre de leurs missions, trois collaborateurs sur quatre disent se référer aux textes relatifs à l'organisation du cabinet et à l'indépendance des auditeurs. Le quatrième vérificateur indique ne pas faire y faire référence. Trois cabinets sont structurés par type d'activité. Au sein de l'un d'entre eux, les auditeurs sont spécialisés par secteur économique.

On constate donc une certaine hétérogénéité des contrôles relatifs à l'organisation des cabinets.

2.3 - Les contrôles qualité portant sur la mise en œuvre des missions

Pour garantir la qualité dans la réalisation des missions, les professionnels de l'audit légal sont généralement tenus de respecter certaines règles avant d'accepter une mission. Ces conditions portent sur la compatibilité avec le devoir d'indépendance, sur les compétences appropriées, les garanties d'honnêteté et d'intégrité des dirigeants de la firme auditée.

2.3.1. En France

Les trois CAC ayant répondu à notre questionnaire affirment, qu'avant d'accepter une mission, ils s'assurent que ces conditions indiquées ci-dessus sont remplies, sauf toutefois la dernière condition (garanties suffisantes d'honnêteté et d'intégrité des dirigeants) qui n'est pas prise en considération dans tous les cabinets, en l'occurrence dans le cabinet de plus petite taille dont l'activité d'audit légal est très faible. Dans ce dernier, le critère de taille est considéré comme déterminant dans l'acceptation d'une mission, ce qui est logique. Par contre, curieusement le CAC du cabinet en réseau est du même avis. Lorsque le cabinet est affilié à un réseau, les autres associés sont consultés avant d'accepter toute nouvelle mission.

2.3.2. Dans les pays d'Afrique francophone

Les réponses apportées par les CAC interrogés sur les contrôles portant sur la mise en œuvre des missions sont reproduites dans le tableau n°6. Les CAC des cinq pays interrogés s'assurent tous que la mission est compatible avec le devoir d'indépendance du cabinet et que le cabinet dispose bien des compétences techniques nécessaires, à l'exception du Burkina-Faso où les réponses sont partagées. Quant à la question de savoir si le CAC vérifie que les dirigeants qui le sollicitent présentent des garanties suffisantes

d'honnêteté et d'intégrité, ce n'est pas forcément, semble-t-il, le souci prioritaire des petits cabinets non affiliés à un réseau. Cependant, la majorité des CAC interrogés affirment vérifier que cette condition est bien remplie. L'un d'eux précise que cette vérification est obligatoire au sein du réseau dont son cabinet fait partie.

La taille du cabinet est considérée comme un élément déterminant sauf pour un CAC malgache dont le cabinet est affilié à un réseau.

Les CAC des cabinets en réseau déclarent tous, qu'avant d'accepter une nouvelle mission, les autres associés sont consultés. C'est le cas également des CAC du Burkina qui, bien que n'appartenant pas à des cabinets en réseau, sont partenaires d'un cabinet affilié et, à ce titre, peuvent faire appel à lui « pour des missions à la demande ou à caractère particulier ».

Tableau n° 6 – L'organisation du contrôle qualité dans la mise en œuvre des missions

	Algérie	Tunisie	Madagascar	Burkina	Sénégal
-CAC ayant répondu au questionnaire	3	2	4	3	2
-Cabinet affilié à un réseau	0	1	1	1(*)	1
% Activité de CAC (% respectifs)	70 – 30 - 60	60 - 70	? - 30 – 40 - 80	40 – 40 - 50	90 - ?
Avant d'accepter une mission, le CAC s'assure que :					
1-La mission est compatible avec le devoir d'indépendance du cabinet ?	Oui Oui	Oui Oui	Oui Oui	Oui 2Oui/1Non	Oui Oui
2-le cabinet dispose des compétences appropriées ?	2Oui/1Non	Oui	Oui (1)	n	Oui
3-les dirigeants présentent des garanties suffisantes en termes d'honnêteté et d'intégrité ?				Non	
La taille du cabinet : élément déterminant dans l'acceptation ou le refus d'une mission ?	Oui	Oui	3Oui/1Non	Oui	Oui
Si le cabinet est affilié à un réseau : avant d'accepter toute nouvelle mission, les autres associés sont-ils consultés ?		Oui	Oui	1Oui/1Non	Oui

(*) Les 2 autres sont partenaires d'un cabinet affilié à un réseau

(1) indiqué comme obligatoire au sein du réseau par le CAC du cabinet affilié

2.3.3. Au Québec

Selon les vérificateurs ayant répondu à notre questionnaire, avant d'accepter une mission de vérification, ils s'assurent systématiquement que la mission est compatible avec le devoir d'indépendance du cabinet, que le cabinet dispose des compétences techniques ou sectorielles appropriées et que les dirigeants qui les sollicitent présentent des garanties suffisantes d'honnêteté et d'intégrité. Par contre, la taille du cabinet n'est pas pour eux un élément déterminant dans l'acceptation ou le refus d'une mission, sauf pour l'un d'eux dont le cabinet fait partie d'un réseau.

Sur les trois vérificateurs dont le cabinet est affilié à un réseau aucun n'indique que les autres associés sont consultés avant l'acceptation d'une nouvelle mission. L'un d'entre eux répond même par la négative.

On constate donc une homogénéité certaine quant à l'organisation du contrôle qualité dans la mise en œuvre des missions au Canada.

2.4 – Contrôle de l'application des procédures internes au cabinet

Des procédures relatives à l'organisation de l'activité et à la gestion des dossiers sont généralement mises en place dans les cabinets. Le contrôle qualité interne des dossiers de travail vise à s'assurer du caractère satisfaisant et homogène du respect des diligences et de l'efficacité de l'organisation de l'activité.

2.4.1. En France

Selon les résultats de notre enquête, deux cabinets sur trois, l'un de grande taille affilié à un réseau, l'autre de taille moyenne, sont dotés d'un programme de contrôle qualité. Ce programme porte essentiellement sur le respect des règles déontologiques, sur la formation et les compétences des équipes d'audit¹⁸, sur l'affectation des collaborateurs, sur l'acceptation et le maintien des mandats, sur l'application des normes professionnelles et sur une sélection des dossiers.

Par contre, seul le cabinet appartenant à un grand réseau est doté de procédures internes de contrôle qualité et d'une charte qualité. La charte, adoptée par l'ensemble des associés, précise la périodicité des revues, leur calendrier, le choix des associés contrôlés, les contrôleurs et les critères de sélection des dossiers à contrôler. Une fiche de revue qualité à usage de l'auditeur est mise à la disposition de l'auditeur. Le rapport qualité est également rédigé mettant en évidence les principales faiblesses de qualité du service rendu. Ce rapport est diffusé à l'intérieur du cabinet.

2.4.2. Dans les pays d'Afrique francophone

Diverses mesures sont prises visant à améliorer la qualité des prestations fournies. Il peut s'agir de la mise en place d'un programme de qualité, de l'élaboration non seulement des procédures internes mais aussi d'une charte qualité, de l'établissement de fiches de revue qualité, de la rédaction d'un rapport qualité faisant état des faiblesses relevées.

Si on considère le tableau 7 qui récapitule les réponses apportées par les CAC des différents pays quant à l'existence et l'application de ces mesures, on s'aperçoit qu'une différence importante existe entre les pays.

En Algérie et au Burkina-Faso, peu de mesures sont mises en œuvre en matière de procédures internes. Si elles existent, elles se résument au mieux à l'existence d'un programme de contrôle de qualité portant sur la formation et la compétence des équipes et sur la procédure d'affectation des collaborateurs. Il convient de mentionner le respect des règles déontologiques au Burkina et celui de la procédure d'acceptation des mandats dans l'un des cabinets algériens.

Par contre, au Sénégal et en Tunisie, un programme qualité, des procédures internes, une charte qualité, ainsi que des fiches revue qualité existent au sein des cabinets des CAC

interrogés. Un rapport qualité est rédigé mettant en évidence les faiblesses de la qualité du service rendu.

A Madagascar, on se trouve dans une situation intermédiaire par rapport aux deux catégories précédentes, et la situation est assez différente selon les cabinets. Si le CAC dont le cabinet est affilié à un réseau a pu répondre positivement à toutes les questions, y compris la production d'un rapport diffusé dans le cabinet relevant les faiblesses de qualité, il n'en est pas de même pour les trois autres. L'un exerce dans un cabinet où aucune mesure de contrôle qualité n'a été prise, les deux autres exercent dans des cabinets où un programme de contrôle de qualité a été mis en œuvre mais il n'est pas fait référence à l'existence d'une charte qualité, de fiches de revue qualité et d'un rapport qualité.

Tableau n° 7 – Le contrôle de l'application des procédures internes

	Algérie	Tunisie	Madagascar	Burkina	Sénégal
CAC ayant répondu au questionnaire	3	2	4	3	2
Cabinet affilié à un réseau	0	1	1	1(*)	1
% activité de CAC (% respectifs)	70 – 30- 60	60 - 70	? – 30 – 40 - 80	40 – 40 - 50	90 - ?
Un programme de contrôle qualité existe-t-il au sein de votre cabinet ?	2 Non/1Oui	Oui	3 Oui/1 Non	Oui	Oui
Si oui, comporte-t-il les aspects suivants :	NR	Oui	3 Oui/1NR	Oui	Oui
1-Respect des règles déontologiques ?	1Oui	Oui	3 Oui/1NR	Oui	Oui
2-Formation et compétence des équipes d'audit ?	1Oui	Oui	3 Oui/1NR	Oui	Oui
3-Procédure d'affectation des collaborateurs ?	1Oui	Oui	3 Oui/1NR	2Non/1Oui	Oui
4-Acceptation et maintien des mandats	1Oui	Oui	3 Oui/1NR		Oui
5-Application des normes professionnelles sur une sélection de dossiers				Oui	
Existence de procédures internes de contrôle qualité ?	2Non/1NR	Oui	3 Oui/1 Non	2Non/1Oui	Oui
Existence d'une charte qualité ?	1Non	Oui	1Oui/3Non	Non	Oui
Si oui, a-t-elle été adoptée par l'ensemble des associés ?		Oui	1 Oui		Oui
Existence de fiches de revue qualité ?	1Non	Oui	1 Oui/3 Non	2Non/1Oui	Oui
Un rapport qualité est-il rédigé ?	1Non	Oui	1 Oui/3 Non	2Non/1Oui	Oui
Si oui :					
-Ce rapport met-il en évidence les principales faiblesses de la qualité du service rendu ?		Oui Oui/Non	1 Oui 1 Oui	1Oui 1Oui	Oui Oui
-Est-il diffusé à l'intérieur du cabinet ?					

(*)Les 2 autres sont partenaires d'un cabinet affilié à un réseau

2.4.3. Au Québec

Selon les quatre vérificateurs interrogés, un programme de contrôle qualité a été élaboré et mis en place au sein de leur cabinet. Ce programme comporte des aspects relatifs au respect des règles déontologiques, à la formation et la compétence des équipes d'audit, à la procédure d'affectation des collaborateurs, à l'acceptation et au maintien des mandats, à l'application des normes professionnelles sur une sélection de dossiers. Un seul vérificateur estime que le programme de contrôle qualité ne comporte pas l'application des normes professionnelles sur la sélection de dossiers.

Les vérificateurs interrogés ont tous répondu que leur cabinet est doté de procédures internes de contrôle qualité et d'une charte qualité. Cette charte a été adoptée par tous les

associés des cabinets ayant répondu à notre questionnaire, à l'exception d'un seul. Pour deux des vérificateurs, la charte ne précise pas toujours la périodicité et le calendrier des revues.

Par contre, les quatre vérificateurs affirment qu'il existe des fiches de revue qualité à usage du vérificateur. Un rapport mettant en évidence les principales faiblesses de la qualité du service rendu est rédigé. Deux vérificateurs précisent que ce rapport est diffusé à l'intérieur du cabinet. Pour les deux autres, que ce rapport n'est pas diffusé.

On constate donc une volonté affirmée du contrôle de l'application des procédures internes dans tous les cabinets, volonté traduite par l'existence d'un programme de contrôle qualité sur des aspects clés du fonctionnement du cabinet et l'existence d'une charte qualité, cette charte étant plus ou moins précise.

Conclusion

La qualité du travail des auditeurs légaux dépend de nombreux facteurs : des textes réglementaires, des professionnels eux-mêmes, des institutions qui les encadrent, mais aussi des contrôles exercés à tous les niveaux : application correcte des textes, comportement de l'auditeur, pratiques des institutions et cabinets.

Dans les pays étudiés on peut affirmer que la profession est réglementée, notamment pour ce qui concerne l'accès à la profession et l'existence d'incompatibilités. Sans doute des mesures transitoires ont été prises dans certains pays (Sénégal, Burkina, par exemple) dans le but d'intégrer les professionnels non titulaires du diplôme d'Expertise Comptable mais le problème est alors celui de la formation des professionnels qui, bien qu'étant prévue dans la plupart des Codes des devoirs professionnels, n'est généralement pas appliquée¹⁹.

Le monopole de l'exercice de la profession est conféré par la Loi à un ordre professionnel d'où l'importance de cet organisme censé réguler et contrôler la profession de CAC. Les ordres professionnels ont généralement le statut d'associations. Leurs missions, ou leur « activisme », varient selon le niveau de développement économique du pays, et selon l'intérêt porté par les pouvoirs publics, c'est-à-dire le rôle que l'on fait jouer à ces institutions professionnelles dans l'économie du pays, notamment comme facteur de régulation économique.

Les rapports ROCS²⁰ (*Reports of the Observance of Standards and Codes*) élaborés à la suite de missions effectuées conjointement par la Banque Mondiale et le FMI dans deux des pays étudiés (Sénégal et Tunisie) font état de certaines défaillances graves. Ainsi pour le Sénégal (rapport 2005, p.8) : « *l'exercice illégal [de la profession] est une pratique très répandue, qui concerne principalement la tenue de comptabilité mais aussi des missions de commissariat aux comptes, dans nombre de sociétés ou institutions publiques, qui ne vérifieraient pas systématiquement que les personnes ou cabinets auxquels ils ont recours sont bien inscrits au tableau de l'ONECCA* ». Ce même rapport précisait qu'à l'époque (p.20) : « *...le cadre réglementaire dans lequel sont mis en œuvre les missions d'audit ...ne favorisent pas une stricte application des normes professionnelles en vigueur. Parmi les facteurs, on peut retenir :*

- *l'insuffisance de la formation professionnelle continue,*
- *l'absence de contrôle de l'exercice professionnel. ...l'activité des cabinets d'audit ne fait l'objet d'aucun contrôle de la part de l'Ordre ou de toute autre autorité.*

L'absence de contrôle implique que les professionnels qui ne respecteraient pas les règles et normes en vigueur ont peu de risque d'être sanctionnés..... ».

Par contre pour la Tunisie, le rapport ROCS (2004) ne révèle pas de graves lacunes. Les experts signalent seulement que, au moment de l'élaboration de leur rapport, la Chambre de discipline prévue par la Loi comme devant fonctionner au sein de l'Ordre n'était pas réellement mise en place.

En France, au Canada, également en Tunisie, les organismes professionnels sont intégrés au système de contrôle de l'Etat et sont très impliqués et actifs dans l'élaboration des normes d'audit et des codes de déontologie. L'activité économique, l'insertion des économies de ces pays au marché mondial ou à la concurrence internationale, les incitent à s'adapter à l'environnement, à protéger les consommateurs et investisseurs en leur fournissant une information fiable.

Dans les pays d'Afrique francophone autres que la Tunisie, il semble que le niveau de développement économique et l'importance des entreprises publiques ont eu pour conséquence de limiter le développement des cabinets d'audit locaux, par conséquent de la réglementation de l'audit. L'intérêt de l'audit n'est d'ailleurs pas bien perçu dans les pays. Il est davantage considéré comme une formalité inutile que comme un facteur de développement. Les CAC, relativement peu nombreux²¹, ne disposent pas de normes d'audit élaborées par les institutions nationales elles-mêmes. Il s'agit le plus souvent de la transposition pure et simple de normes d'audit en vigueur dans un pays développé, en l'occurrence la France, ou de normes internationales, qui ne sont pas toujours adaptées à l'environnement culturel, économique et politique du pays²².

Selon l'existence et l'efficacité des contrôles exercés par les organisations professionnelles du pays considéré, la qualité de l'audit légal est donc très variable. Dans les pays où les organisations ne remplissent pas (ou pas encore) le rôle qui leur est assigné, on constate que les seuls véritables contrôles sont ceux exercés par les réseaux pour les cabinets qui en font partie. A l'heure où les grands réseaux, sous la pression de la demande, et devant l'ampleur des risques encourus, veulent offrir davantage de fiabilité dans les comptes publiés²³ on peut penser que l'on va donc vers une disparité de plus en plus grande de la qualité des prestations d'audit légal.

La raison sous-jacente à l'augmentation de cette disparité réside dans l'opinion que l'on a quant à la nature de la prestation fournie par l'auditeur. Est-ce une simple contrainte à satisfaire ou est-ce une prestation d'intérêt général ? Actuellement dans la plupart des pays en développement, notamment ceux dont les marchés financiers n'existent pas, où fonctionnent peu, l'audit est plutôt considéré comme une formalité imposée par la Loi ou les Bailleurs de fonds. Il faut ajouter à cela que la part relative de l'activité d'audit légal est faible et que les audits effectués ne sont pas relatifs à des sociétés cotées. En conséquence, il est logique que l'audit de l'audit n'ait pas la même importance et la même urgence qu'il peut avoir dans les pays où les auditeurs ont pour mission, sous peine de conséquences graves, de contribuer au bon fonctionnement des marchés financiers, moteurs de l'économie.

Les constats effectués lors de cette étude permettent de confirmer les hypothèses formulées au départ. D'une part, dans les pays de l'Afrique francophone le cadre de l'audit légal reste proche du modèle français, les systèmes nationaux évoluant à des

rythmes différents selon le degré de développement économique du pays. D'autre part, si le modèle français diffère bien du modèle canadien la différence s'estompe sous l'effet de la mondialisation. Les normes techniques de référence sont désormais proches.

On peut toutefois avancer que « l'audit de l'audit » exercé par les organismes professionnels en France s'appuie davantage et essentiellement sur l'exercice d'un contrôle-sanction. Même si le H3C, lorsqu'il donne son avis sur les normes élaborées par la CNCC, promeut les bonnes pratiques professionnelles, il apparaît beaucoup plus, aux côtés de l'AMF, comme un organe de surveillance de la profession. Par contre, les organismes professionnels canadiens misent prioritairement sur le développement du professionnalisme des auditeurs. Par comparaison avec le Canada, le système de contrôle prévalant aux USA se présente même désormais comme une solution d'autorité plus répressive face aux dysfonctionnements du système libéral.

Notes

¹ Les informations souhaitées portant sur la réglementation et les pratiques des pays étudiés il a suffi d'administrer le questionnaire à quelques auditeurs de chaque pays.

² L'IFAC est une organisation internationale au service de la profession comptable. Son objectif est de protéger l'intérêt du public en encourageant les pratiques de qualité. Par son Code d'Ethique, elle encourage ses membres à adhérer aux mêmes valeurs : Intégrité, Transparence, Expertise. Elle regroupe environ 155 membres de 118 pays.

³ Les dispositions relatives à la profession de CAC, contenues dans la loi du 24 juillet 1966, consignées dans le Code de Commerce, ont été modifiées par la Loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE), loi 2001-420 du 15 mai 2001.

⁴ Ainsi que son décret d'application du 25 novembre 2003

⁵ Les principales missions d'audit légal sont celles relatives à la certification des comptes annuels et à d'autres missions liées à l'audit. Il faut rappeler également que la loi LSF a étendu les missions traditionnelles du CAC. Ce dernier doit désormais justifier de son opinion. Il doit également rédiger un rapport sur le rapport établi par le Président du conseil d'administration ou du Conseil de surveillance. Il ne s'agit pas de porter un jugement sur les comptes eux-mêmes, mais de porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

⁶ Cependant, sans doute à cause du nombre d'audits légaux à effectuer face à la pénurie d'auditeurs, ce droit est également accordé aux Techniciens de la Comptabilité, inscrits au tableau des Techniciens,

⁷ 14 pays de la zone franc plus les Comores, la Guinée Conakry et autres pays en cours d'adhésion

⁸ Le site de l'ONECCA-BF fait état des liens avec les organismes professionnels étrangers et internationaux : IFAC, CSOEC, CNCC, FIDEF.

⁹ Face à la diversité des législations, les auteurs ont volontairement choisi de mettre l'accent sur la province du Québec.

¹⁰ Au Canada, l'audit légal est appelé vérification et les CAC des vérificateurs.

¹¹ Au Québec, il existe l'OCAQ, dans la province de l'Ontario, deux organismes co-existent : le *Public Accountant Council*, responsable des règles relatives à la comptabilité publique, et l'*Institute of Chartered Accountants of Ontario (ICAO)*.

¹² Ces deux organismes sont régulièrement sollicités dans le cadre de la coopération bilatérale ou sont parties prenantes dans des marchés publics d'aide au développement. Ils

ont d'ailleurs créé une structure commune, la DIPAC (Délégation Internationale pour l'Audit et la Comptabilité) qui coordonne les activités internationales des deux organismes.

¹³ Services de formation mais aussi le développement d'applications informatiques, etc.

¹⁴ LSF du 1/8/03

¹⁵ La tendance actuelle est à l'internationalisation du contrôle qualité. C'est le cas au niveau européen avec la réforme de la 8^e directive et au niveau mondial avec l'IFAC qui a publié de nouvelles normes précisant la manière dont les instituts qui en sont membres doivent réaliser le contrôle qualité (SMO.1 : *Standard Member Obligation 1*) et l'ISQC 1 (*International Standard Quality Control 1*) qui définit les règles de contrôle interne que les cabinets doivent mettre en œuvre.

¹⁶ Cf. § 2 Introduction

¹⁷ Cf. § 2 Introduction

¹⁸ La loi LSF a renforcé les textes antérieurs en érigeant en devoir, la formation permanente pour tous les CAC. L'article L.822-4 exige du CAC, qui n'a pas exercé des fonctions pendant trois ans, de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification. La formation continue concerne également les collaborateurs du cabinet.

¹⁹ L'adhésion progressive des organisations professionnelles à l'IFAC devrait améliorer les choses par l'application de la norme IES (International Education Standards for Professional Accountants) de 2003.

²⁰ Appelés en français : Rapports sur l'Application des Normes et Codes

²¹ Environ 35 EC au Burkina, 70 à Madagascar, 100 au Sénégal, mais 450 en Tunisie, 850 CAC en Algérie (mais pour un besoin estimé à 5 000 par la banque mondiale), 14500 en France et 17 150 au Québec !

²² Il n'est pour s'en convaincre que de se référer à l'adoption du principe de « juste valeur » dans des pays où, par la force des choses, l'exception au principe sera la règle.

²³ Voir notamment :

- *Figaro Economie* du 9/11/06 : Comptes des entreprises : les auditeurs veulent une information en temps réel
- www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_CEOVision1110806 Global Capital Markets and the Global Economy : A Vision From the CEOs of the International Audit Networks.

Bibliographie :

- Bertin E., Jussaud J., Kanie A. (2002), "Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp. 117-138.
- Bédard J., Richard Baker C., et Prat Dit Hauret C. (2002), La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les Etats-Unis et la France », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai : pp.139-168.
- Causse G. (1999), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : son influence dans les pays d'Afrique francophone », *Comptabilité Contrôle Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, pp. 211-222.
- Causse G. (1992), "L'audit dans les pays en voie de développement", *Cahiers Internationaux de la Comptabilité* n° 6 pp. 33-43.
- Causse G. (1991) « Réussir son audit », *Jeune Afrique Economie*, n°147, septembre, pp. 53-57.

-
- Colasse B. (2005), «La régulation comptable entre public et privé», in Capron M., «Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier», Paris, La Découverte pp. 27-48.
 - Ebondo wa Mandzila E. (1992), « Quel audit pour l'Afrique ? », Revue française de l'audit interne, n° 109, mars-avril, pp. 7-8.
 - Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), "Theory of the Firm/ Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics (3) pp. 305-360.
 - Gouadain D. (1999), « L'école française de comptabilité et l'Afrique ou du formalisme au pays de l'informel », in Mélanges en l'honneur du professeur Perochon, Paris, Foucher ; pp. 233-248.
 - Grappin M. (1995), « Existe-t-il une école française de comptabilité ? », in Mélanges en l'honneur du professeur Perochon, Paris, Foucher , pp. 267-282.
 - Pigé B. (2000), « Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : le rôle et les limites de la concurrence sur le marché », Comptabilité Contrôle Audit, tome 6, volume 2 ; septembre, pp. 133-151.
 - Piot C. (2004), « Effort d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économies d'échelle dans les CAC des PME-PMI », Finance Contrôle Stratégie, tome 7, volume 1 ; mars, pp. 151-169.
 - Pochet C. (2007), « La régulation de la profession d'auditeur en France et aux Etats-Unis : une étude comparée du H3C et du PCAOB », Revue Française de Gouvernance d'Entreprise, n°1 ; Avril-mai, pp. 93 -111.
 - Wacheux F. (1996), Méthodes qualitatives et recherche en gestion , Economica.
 - Yin R.K. (1994), Case Study Research, Design and Methods, 2ème édition, Sage publication.