



HAL
open science

La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration

Geneviève Causse, Eustache Ebondo

► To cite this version:

Geneviève Causse, Eustache Ebondo. La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom. hal-00999671

HAL Id: hal-00999671

<https://hal.science/hal-00999671>

Submitted on 3 Jun 2014

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.

La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration

The quality of statutory audit in Francophone Africa: observations, questions and areas for improvement

Geneviève CAUSSE, professeur émérite à l'Université Paris-Est et à l'ESCP-Europe,
bcg7@wanadoo.fr

Eustache EBONDO WA MANDZILA, professeur associé à Euromed Marseille Ecole de
Management, eustache.ebondo@euromed-management.com

Résumé

L'audit légal est une activité d'intérêt général dont la qualité dépend essentiellement des contrôles exercés sur la profession.

L'objectif de notre communication est de faire un état des lieux des cadres institutionnels de l'audit légal prévalant dans les pays d'Afrique francophone que l'on rattache à « l'Ecole française de comptabilité ».

L'analyse des textes réglementaires et professionnels, ainsi que les réponses à un questionnaire adressé aux professionnels permettent d'affirmer que la profession est partout réglementée et contrôlée mais à des degrés assez divers. On constate également qu'elle est relativement peu développée dans la zone géographique étudiée.

Le développement et la qualité de l'audit ne seraient-ils pas contingents du niveau de développement économique et des caractéristiques culturelles du pays considéré ? Peut-on échapper à la pression de la normalisation internationale et envisager un profil d'auditeur adapté au contexte économique et social ? C'est également l'objectif de notre communication que de tenter de répondre à ces interrogations.

Mots clés : Audit légal – Cabinets d'audit – Commissariat aux comptes – Contrôle de l'activité d'audit - Organismes professionnels.

Summary

The statutory audit is an activity of general interest whose quality depends more particularly of controls over the Profession.

The objective of this paper is to make inventory of institutional frameworks for statutory audit prevailing in the countries of Francophone Africa that is connected to the "French School of Accounting." The analysis of regulations and professional, as well as responses to a questionnaire sent to professionals, it can be concluded that the profession is regulated and controlled all but the degree quite different. There is also evidence that it is relatively undeveloped in the geographical area studied.

Development and quality of the audit would they not contingent on the level of economic and cultural characteristics of the country? Can we escape the pressure of international standardization and consider a profile listener adapted to economic and social context? It is also an objective of our communication to try to answer these questions.

Keywords: Statutory Audit - Audit firms - Auditing – Control of the Audit Activity - Professional Organizations.

Introduction

Après les indépendances la plupart des pays africains francophones ont continué à appliquer le plan comptable français de 1957. Puis, dans la décennie suivante, ils s'engagèrent dans un processus de normalisation avec l'aide d'experts français.

C'est ainsi que, considérant la zone de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), dans le cadre l'Organisation commune africaine et malgache (OCAM)¹, fut adopté en 1970 le plan comptable de l'OCAM. Ce plan, très en avance sur le système précédent, s'est avéré très complexe et ne fut pas réellement appliqué. Il a cependant pu servir d'expérience à l'élaboration du SYSCOA (Système Comptable Ouest Africain), devenu le SYSCOHADA depuis son adoption par les pays membres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Comme les précédents, il se rattache au « modèle européen continental » dit aussi « modèle euro-africain » (Gouadain, 1999 ; Causse, 1999). On peut estimer qu'il a répondu aux attentes et satisfait les besoins des entreprises africaines même si sur certains points une réforme s'avère actuellement nécessaire. Les pressions exercées actuellement par les bailleurs de fonds, sur les organismes de normalisation de la région, afin d'opérer le passage aux normes comptables internationales IFRS (*International financial Reporting Standards*) ne sont aucunement la preuve d'un manque de pertinence et d'inefficacité du modèle.

Cette évolution du système comptable en Afrique pourrait laisser penser que l'audit légal, pratique complémentaire de la comptabilité, a connu la même évolution. Ce ne fut pas le cas pour différentes raisons. D'une part, parce que le tissu économique des pays était alors constitué principalement d'entreprises d'Etat, d'autre part, parce que les rares sociétés privées qui existaient soit appartenaient à des familles, soit étaient des filiales de firmes multinationales étrangères. Dans un cas, comme dans l'autre, l'activité de l'audit légal n'avait pas sa raison d'être. Actuellement encore très peu d'entreprises sont cotées à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM). Pour ce qui concerne les filiales d'entreprises étrangères, ce sont généralement les grands cabinets d'audit (*big four*) qui sont chargés d'effectuer les audits.

On constate cependant une certaine prise de conscience de l'intérêt de faire procéder à l'audit des comptes. La production de comptes certifiés est nécessaire au financement des entreprises et par conséquent à la croissance économique. Faute d'un cadre institutionnel et normatif de l'audit, les pays africains se sont tournés tout naturellement vers le référentiel français même si la tendance actuelle est de s'orienter directement, vers les normes internationales d'audit de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Notre recherche a pour objectif d'examiner l'impact de l'adoption du modèle français de l'audit, d'apprécier si le cadre institutionnel de l'audit légal dans les pays que l'on rattache à « l'Ecole française de comptabilité »² est similaire, d'effectuer un constat et de susciter des interrogations. Puis, considérant qu'il n'est pas suffisant d'adopter une réglementation, encore faut-il qu'elle soit appliquée, nous avons voulu examiner si les textes étaient appliqués. Pour y parvenir, nous nous sommes efforcés, dans chaque pays, d'avoir les réponses à un questionnaire adressé à quelques commissaires aux comptes (CAC). Elles ont été complétées par l'analyse de rapports d'évaluations effectuées par des experts, et par quelques entretiens. La mobilisation de ces trois approches considérées comme complémentaires (Yin, 1994 ; Wacheux, 1996) nous ont permis de tirer certaines conclusions.

En conséquence, nous interrogeant sur le rôle et l'efficacité de l'importation de modèles, notre recherche se situe dans le cadre de la démarche initiée par Coase (1937) et développée par North (1990). Selon ce courant théorique, appliqué à l'analyse institutionnelle, la croissance économique serait conditionnée par la capacité des institutions à faciliter et à sécuriser les transactions tout en reconnaissant que tous les dispositifs institutionnels ne se valent pas. L'approche comparative constitue un facteur explicatif de l'évolution dans le temps et dans l'espace des cadres institutionnels de l'audit des pays étudiés, et de la logique du processus de diffusion internationale des institutions (Pochet, 2007) auquel l'Afrique ne peut échapper.

Ne pouvant retenir l'ensemble des pays nous avons choisi quelques pays caractéristiques de trois zones : le Maghreb, la zone UEMOA, et Madagascar. Les deux premières comportent des pays dont le contexte est assez différent aussi, dans chacune d'elle, deux pays ont été retenus : l'Algérie et la Tunisie pour ce qui concerne le Maghreb, le Burkina-Faso et le Sénégal pour ce qui concerne la zone UEMOA. Le choix de ces pays obéit davantage à des considérations de taille, de niveau de développement, de choix de développement et de considérations culturelles qu'à des considérations économiques.

Après avoir examiné le cadre institutionnel de l'audit légal dans les pays retenus (1^{ère} partie), nous ferons part des constats relatifs aux contrôles réels de l'activité (2^{ème} partie) et nous terminerons par les interrogations qu'ils suscitent ainsi que par les voies possibles d'amélioration de la qualité de l'audit (3^{ème} partie).

1. Contexte et réglementation de l'audit légal

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. La qualité de l'audit 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 (De Angelo, 1981a et 1981b). Si ces définitions peuvent être considérées comme universelles, le cadre institutionnel de l'audit légal diffère selon les pays.

1.1 – Le contexte de « l'audit de l'audit »

La nature de l'activité d'audit, ainsi que la diversité des publics concernés justifient son statut de système de régulation sociale. Répondant à une demande sociale, ses particularités sont inhérentes au contexte dans lequel il fonctionne.

Dans la plupart des pays, le cadre légal et institutionnel de la profession, ainsi que l'organisation du contrôle de la qualité de l'activité, sont anciens. Les scandales financiers médiatiques récents n'ont fait que relancer 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'intérêt de l'audit, inspirateur de confiance, dépasse le cadre purement local et national puisque la garantie donnée par l'auditeur sur les états financiers conditionne la possibilité pour les entreprises d'obtenir les financements extérieurs nécessaires à leur développement. Cependant le statut de l'auditeur est fortement influencé les spécificités nationales des pays dans lesquels cette activité est exercée.

Ainsi, dans certains pays la mission d'audit légal ne peut être assurée que par un spécialiste. C'est le cas de la France où l'audit légal est réservé aux commissaires aux comptes (CAC), ce n'est pas le cas dans tous les pays de l'Afrique francophone.

Dans les pays développés on a pu parler d'une « société de l'audit » (Power, 2005), en Afrique l'audit est apparu, quelques années après les indépendances, sous la pression, d'une part des organismes internationaux qui, ayant financé des projets importants, voulaient avoir une opinion sur l'utilisation des fonds alloués et sur leur capacité de remboursement, d'autre part des filiales de firmes multinationales qui avaient créé des filiales dans les pays en développement. Ces dernières « se sont trouvées face au problème de la fiabilité des informations et de l'agrégation des informations produites par les différentes unités soumises à des règles juridiques et comptables différentes, ... » (Causse, 1992, p.35). L'audit s'est donc développé et, comme ailleurs, le terme s'est accompagné d'une certaine image de modernité et surtout de rigueur. Toute opération d'une certaine envergure supposait au préalable un rapport d'audit.

Comme l'activité comptable, dont il est le complément, l'activité d'audit légal a été, à l'époque, calquée sur le modèle français. Depuis les modèles comptables nationaux ont évolué. On peut alors se poser la question de savoir si le cadre réglementaire et institutionnel français de l'audit légal sert toujours de référence. En conséquence, ce dernier servira de base de comparaison et permettra de dégager les similitudes et divergences.

1. 2 - La réglementation de l'activité d'audit

Nous avons choisi d'examiner deux éléments importants de l'activité d'audit : l'accès à la profession et les structures d'encadrement et d'élaborations des normes.

Les textes réglementaires ne sont pas les seuls dispositifs aussi l'étude sera complétée par l'examen des normes professionnelles³ et des normes de travail⁴, ainsi que des codes de déontologie⁵ élaborés par les organismes professionnels (les « bonnes pratiques »).

Les caractéristiques relatives aux deux éléments étudiés sont résumées dans les tableaux 1 et 2.

1.2.1 – L'accès à la profession

En France

La profession de CAC a été introduite par une loi de 1863⁶, un décret de 1936 a organisé la constitution d'associations de CAC auprès de chaque Cour d'Appel et l'instauration d'une procédure disciplinaire. Mais c'est surtout de la loi du 24 juillet 1966 relative aux sociétés commerciales que date l'organisation de la profession⁷. La loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003⁸ 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 comptes⁹. 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.

Pour pouvoir exercer la profession, il faut 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. Ils sont désignés par l'assemblée générale des actionnaires. La durée de leur mandat est de 6 ans, elle peut être reconduite.

Dans les pays d'Afrique francophone

Dans les pays du Maghreb

En Algérie c'est une loi de 1991 qui a créé la profession de CAC. Cette loi prévoit des dispositions particulières applicables aux trois catégories de professionnels comptables : l'Expert-comptable (EC), le CAC et le Comptable agréé (CA). L'inscription au tableau doit être effectuée dans un organisme spécifique : la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

En Tunisie, plusieurs textes ont contribué à l'organisation de la profession de CAC. Il s'agit notamment de la loi de 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'EC, de la loi n° 2000-93 portant promulgation du code des sociétés commerciales (CSC) et de la loi n° 2005-96 relative au renforcement de la sécurité des relations financières. La loi de 1988 réserve aux membres de l'OECT (Ordre des Experts-Comptables Tunisiens) le droit d'accomplir des missions de CAC¹⁰. Selon la loi de 2000, le CAC peut être une personne physique ou une personne morale. La loi de 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières (art. 12) rend obligatoire la création d'un comité permanent d'audit et la désignation de deux ou plusieurs CAC pour différents types de sociétés notamment pour les établissements faisant appel public à l'épargne.

Un organisme extérieur, le Conseil du Marché Financier (CMF), chargé de la tutelle du marché financier, exerce un contrôle de l'information financière.

A Madagascar

L'activité de révision est régie par une loi de 2001 qui a modifié et complété une ordonnance de 1992 relative à l'organisation de la profession d'experts comptables et financiers de Madagascar (ECFM). La profession n'existe donc pas en tant que telle, ce sont les ECFM qui sont habilités à effectuer le contrôle légal des comptes.

Dans les pays de l'UEMOA

L'OHADA a uniformisé la réglementation et l'organisation de la profession dans les pays de la zone. Les membres sont soumis à une directive de l'Union portant création d'un ordre des Experts-comptables et Comptables agréés (OECCA) qui a le monopole de l'exercice de la profession. Chaque pays s'est ainsi engagé à créer un Ordre veillant au respect de la déontologie. Ce sont les EC qui sont habilités à exercer l'activité d'audit légal.

Le tableau n°1 résume les conditions d'accès et d'exercice de la profession de CAC

Tableau 1 - Accès à la profession et conditions d'exercice de l'activité d'audit légal

	France	Maghreb		Madagascar	UEMOA	
		Algérie	Tunisie		Burkina-Faso	Sénégal
Textes de référence	Loi 1863 Loi 1966 – Dec. 1969 LSF 2003	Loi 1991 – Dec. 92 Loi 2010	Loi 1988 – Dec. 89 Loi n° 2000-93 Loi n° 2005-96	Ordon. 1992 Loi 2001	Loi 96 Loi 2005 – Dec. 2007	Dec. 1988 Loi 2000
Existence d'un statut spécifique	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
Inscription au Tableau	Oui CNCC	Oui CNCC	Oui OECT	Oui OECFM	Oui ONECCA	Oui ONECCA
Condition de nationalité	Non	Oui	Oui (1)	Oui (1)	Oui (2)	Oui (2)
Expérience professionnelle	Oui	Oui	Oui	Oui	Non (3)	Oui
Prestation de serment	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Durée des mandats	6 ans	3 ans	3 ans	3 ans SARL 6 ans (SA)	3 ans	3 ans (SARL) 6 ans (SA)
Renouvellement possible	Oui	1 fois	Oui	Oui	NP (4)	Oui
Règles relatives à l'acceptation de la mission (indépendance, conflit d'intérêts, ...)	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Règles relatives à la répression de l'exercice illégal de la profession	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Nombre d'EC inscrits (5)	15 000	300	600	110	40	130

(1) Les étrangers sont acceptés sous certaines conditions.

(2) Etre de la nationalité du pays ou membre de l'UEMOA. Les étrangers sont acceptés sous certaines conditions.

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

(4) NP = Non précisé

(5) Chiffre approximatif donnant une idée de l'importance de la profession dans le pays. C'est le nombre d'EC qui a été retenu un statut spécifique de CAC n'existant pas dans tous les pays étudiés

Dans l'ensemble des pays de la zone l'exercice de la profession est subordonné à l'inscription préalable au tableau de l'Ordre des Experts-Comptables. Le postulant doit offrir des garanties de moralité, 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 ainsi que les mesures de répression de l'exercice illégal de la profession. Les ordres professionnels ont le monopole de l'exercice de la profession. La durée du mandat du CAC est généralement de 3 ans.

1.2.2 - Les structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles

En France

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, et le H3C. Ce dernier 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 le CAC peut être affilié.

Les normes professionnelles sont élaborées par la CNCC qui, membre de l'IFAC, a tendance à transposer les normes d'audit internationales dans le référentiel français. Ces normes portent notamment sur l'organisation du cabinet, le processus de travail et l'organisation des missions. Elles sont soumises à différentes instances avant leur homologation par le Garde des Sceaux.

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 (notamment de formation), aux relations avec les tiers, aux particularités de certaines entités contrôlées. Tous ces documents élaborés à l'initiative de la CNCC (qui comporte en son sein dix sept commissions spécialisées) servent de référentiel normatif et déontologique pour organiser le cabinet, le processus de travail, les missions, et pour garantir l'indépendance des auditeurs

Dans les pays d'Afrique francophone

Au Maghreb

En Algérie, le CNC/CNCC et CA, présent dans la capitale et dans les régions, 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 existent plusieurs commissions dont une chargée de la normalisation, 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. Ces entités ont pour mission de sanctionner tout manquement à la réglementation professionnelle et au règlement intérieur de l'Ordre.

En Tunisie, l'Ordre assure le fonctionnement normal de la profession d'EC et de CAC, il est chargé 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'OECT, 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'OECT. La loi n°2005-96 (art. 12) a créé un comité permanent d'audit chargé de veiller au respect de la mise en place de systèmes de contrôle interne performants.

A Madagascar

L'OECFM comporte un Conseil de l'Ordre chargé de réguler et de contrôler la profession. Il fait office de Chambre de discipline. Dans le cadre de leurs missions d'audit légal, les EC malgaches se réfèrent aux normes professionnelles et de travail de l'IFAC et de la CNCC. Des commissions spécialisées, notamment celles relatives au contrôle de qualité, sont prévues mais ne sont pas opérationnelles.

Dans les pays de l'UEMOA

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 CNCC¹¹. 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. Un manuel des normes d'audit a été élaboré récemment (en 2010), il reprend les normes ISA. L'ordre comprend un Conseil et plusieurs commissions, notamment : 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.

Les structures d'encadrement et d'élaboration des normes dans les pays étudiés sont résumées dans le tableau n°2.

Tableau 2 - Structures d'encadrement et d'élaboration des normes professionnelles

	France	Maghreb		Madagascar	UEMOA	
		Algérie	Tunisie		Burkina	Sénégal
Organe professionnel spécifique d'audit	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non
Structure(s) professionnelle(s) d'encadrement	CNCC AMF H3C	CNC CNCC	OECT CMF	OECFM	ONECCA	ONECCA
Gouvernement représenté au sein de l'organisme professionnel	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Existence de commissions professionnelles permanentes	17	4	7	Non	2	7
Chambre de discipline	Oui	Oui	Oui	Oui (1)	Oui	Oui
Entité chargée d'élaborer les normes professionnelles	Oui	Oui	Oui	Non	Non (2)	Oui (3)
Entité chargée du contrôle externe de la qualité de l'activité	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non
Existence d'un code de déontologie de l'audit	Oui	Oui	Oui - Code devoirs EC (4)	Oui : Code devoirs EC	Oui : Code devoirs EC	Oui : Code devoirs EC
Si oui, contenu indicatif	-Organisation -Processus -Missions -Comportement	-Incompatibilités, -Publicité illégale -Obligations	-Comportement -auto-contrôle -qualité			
Obligation de formation	Oui (120 h/3 ans)	Non précisée	Non précisée	Non précisée	Oui, Volume non précisé	Oui 40 h prévues
Existence du co-commissariat	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Représentation dans les régions	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non

(1) C'est le Conseil de l'ordre qui fait office de Chambre de discipline

(2) Dans les pays de l'UEMOA, la Commission comptable de l'OHADA en est chargée.

(3) Un Manuel des normes a été élaboré en 2010 (328 p), pour l'essentiel c'est la traduction canadienne des normes ISA.

(4) Des dispositions particulières sont prévues pour le CAC.

1.3 - Les similitudes et les divergences.

L'examen précédent fait apparaître que des structures d'encadrement et d'élaboration de normes sont parfois légères, ne sont pas toutes en fonctionnement, mais elles existent.

Les similitudes

Dans tous les pays d'Afrique francophone, comme en France, 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;

- 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, 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) à l'exception du Burkina-Faso où il n'est pas exigé d'avoir une expérience professionnelle et de prêter serment devant des instances judiciaires.

Les divergences

Des divergences 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

- a) Les divergences relatives à la durée du mandat et à l'exercice des missions.

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 de trois ans. 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.

Par ailleurs soulignons que, contrairement à la France où seul le commissaire aux comptes a le monopole des missions d'audit légal, dans les pays d'Afrique francophone, à l'exception de la Tunisie, et récemment de l'Algérie, les activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes ne sont pas séparées. Le cas de Madagascar est à distinguer des autres puisqu'il n'existe pas de profession de CAC. Ce sont les experts comptables et financiers de Madagascar (ECFM) qui sont habilités à effectuer le contrôle légal des comptes.

- b) Divergences en ce qui concerne l'encadrement institutionnel et l'élaboration des normes

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 et un organe externe de surveillance. En effet, s'il existe dans tous les pays des Ordres professionnels garants du bon fonctionnement de l'activité d'audit légal, c'est-à-dire du respect des règles et obligations, tous les pays n'ont pas élaboré de normes nationales. Ces organismes professionnels peuvent être considérés comme étant davantage une émanation de l'Etat que de la profession elle-même.

Comme l'indique le tableau n°2, il existe des institutions professionnelles et une Chambre de discipline dans tous les pays étudiés. En France 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 professionnel, sauf la Tunisie qui en compte deux : l'OECT et le CMF (Conseil du Marché Financier). Ce dernier veille au respect des normes comptables dans les sociétés cotées.

Notons que, dans les pays de l'UEMOA, 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.

On constate également que la réglementation de la profession d'auditeur est plus sévère en France que dans les pays d'Afrique. En effet, 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. Elles n'ont pas de représentation dans les régions, sauf en Algérie et en Tunisie.

Parmi les pays étudiés, l'évolution est nettement plus marquée en Tunisie où les organismes professionnels participent à l'élaboration des normes professionnelles et de travail et ont élaboré un code des devoirs professionnels. Des textes récents ont fait évoluer la profession considérablement en Algérie. Comme en France, dans ces deux pays, il existe une réglementation spécifique applicable à la profession, les organismes professionnels sont représentés dans les régions, ce n'est pas le cas dans les autres pays.

Le nombre de professionnels diplômés¹² (Cf. tableau 1) est significatif de l'évolution de la profession. Ainsi, dans les pays francophones étudiés c'est la Tunisie qui a le nombre le plus élevé de diplômés, c'est le Burkina qui en a le moins. Naturellement le nombre de professionnels dépend du volume d'activité du pays mais il faut tenir compte également d'un éventuel malthusianisme exercé par les professionnels en place, ce fut le cas en Algérie pendant une certaine période.

Le rattachement à « l'Ecole française de comptabilité »

Considérant notre interrogation quant à l'appartenance des pays francophones à « l'école française de comptabilité », la réponse est claire, la référence au modèle français est évidente. 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 CNCC¹³. La référence au modèle français s'explique par 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 examinerons les pratiques relatives au contrôle de la qualité de l'audit.

2 – Le contrôle institutionnel et organisationnel dans les faits

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). Ils assurent que les membres de la profession respectent les règles déontologiques et professionnelles dans l'accomplissement de leurs missions. 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 et l'application des procédures internes, et le contrôle dans la mise en œuvre des missions. Pour y parvenir, nous avons adressé, aux professionnels de l'audit légal dans les pays étudiés, un questionnaire comportant les thèmes suivants : l'organisation du cabinet, le contrôle qualité, le contrôle de l'application des procédures internes, la mise en œuvre des missions. Dans cette étude exploratoire, les informations souhaitées portant sur l'effectivité des contrôles exercés, nous avons jugé suffisant d'administrer le questionnaire à quelques auditeurs de chaque pays (2 à 4 selon les pays). Les données recueillies seront complétées par l'analyse des rapports d'experts ayant eu pour mission d'évaluer les situations de l'audit dans certains des pays de la zone géographique étudiée.

2.1 - Résultats obtenus et discussions

L'opinion des personnes interrogées 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. En conséquence, nous tiendrons compte de ces deux facteurs.

2.1.1 – 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.

En France

Le contrôle de la qualité de l'audit, longtemps considéré comme étant du ressort des CAC eux-mêmes¹⁴, a beaucoup évolué avec le vote de la LSF de 2003. On peut considérer qu'il s'agit d'un système de « régulation partagée ». En effet, il est actuellement effectué par les organismes professionnels, principalement par la CNCC et les CRCC, par les organismes externes à la profession, le H3C et l'AMF, et par les cabinets eux-mêmes.

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 réponses 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. Les CAC 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 ».*

Dans les pays d'Afrique francophone

Les contrôles externes n'existent pas toujours, ou ne sont pas systématiques, ce qui se conçoit lorsqu'il n'existe pas d'organisations professionnelles spécifiques.

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 la Commission de contrôle de l'OECD, 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 élus de l'OECT élus et des fonctionnaires du Ministère des Finances.

Le contrôle de l'audit légal est donc organisé dans tous les pays étudiés, mais si en France 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.

2.1.2 - Les contrôles qualité portant sur l'organisation du cabinet et la mise en œuvre des missions

Des procédures relatives à l'organisation de l'activité et à la gestion des dossiers sont généralement mises en place dans les cabinets ainsi qu'une politique de communication et de formation¹⁵ afin que tous les collaborateurs du cabinet connaissent les principes fondamentaux du comportement de l'auditeur. Le contrôle qualité des dossiers de travail vise à s'assurer du respect des diligences et de l'efficacité de l'organisation.

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.

En France

Selon les résultats de 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 (Comptabilité, Audit, Conseil, ...) et par secteur économique (Industrie, Distribution, ...) n'est pratiquée que dans les grands cabinets.

Parmi les répondants, deux 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'audit¹⁶, 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 de l'audit effectué. Ce rapport est diffusé à l'intérieur du cabinet.

Pour ce qui concerne les contrôles qualité portant sur la mise en œuvre des missions, les trois CAC ayant répondu à notre questionnaire affirment, qu'avant d'accepter une mission, ils s'assurent que les conditions réglementaires sont remplies, sauf toutefois celle relative aux garanties suffisantes d'honnêteté et d'intégrité des dirigeants. Elle 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 naturellement considéré comme déterminant dans l'acceptation d'une mission. Lorsque le cabinet est affilié à un réseau, les autres associés sont consultés avant d'accepter toute nouvelle mission.

Dans les pays d'Afrique francophone

Les CAC consultés déclarent que, 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 qu'ils font tous référence aux textes relatifs à l'organisation du cabinet, à l'indépendance des auditeurs, au processus de travail et à l'organisation des missions. 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.

Des mesures sont prises visant à améliorer la qualité des prestations fournies : élaboration d'un programme qualité, de procédures internes (voire d'une charte qualité), établissement de fiches de revue qualité, rédaction d'un rapport qualité faisant état des faiblesses relevées. Les réponses apportées par les CAC quant à l'existence et l'application de ces mesures sont assez différentes selon 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 indiqué qu'un rapport qualité, relevant les faiblesses, est élaboré et diffusé dans le cabinet, 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, à des fiches de revue qualité et à un rapport qualité.

Avant l'acceptation d'une mission, 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, la majorité des CAC interrogés

affirment vérifier que cette condition est bien remplie mais ce n'est pas, semble-t-il la priorité des petits cabinets non affiliés à un réseau. 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 ».

Les résultats de l'enquête sur le contrôle institutionnel et organisationnel sont résumés dans le tableau 3.

**Tableau 3 – Contrôle institutionnel et organisationnel dans les faits
(réponses au questionnaire)**

	France	Maghreb		Madagascar	UEMOA	
		Algérie	Tunisie		Burkina-Faso	Sénégal
CAC ayant répondu dont affilié à un réseau	3 1	3 0	2 1	4 1	3 1	2 1
% de l'activité de CAC	10 – 75 - 75	70 – 30 - 60	60 - 70	NR – 30 – 40 - 80	40 – 40 - 40	90 - NR
Cabinets = acteurs du processus qualité ?	1 Non/2 Oui	2 Oui – 1 NR	1 Oui/1 Non	3 Oui/1 Non	Oui	Oui
Organes extérieurs = acteurs du processus ?	3 Oui	2 NR/1 Non	Oui	2 Oui/1 Non	1 Oui/2 NR	1 Oui/ 1 Non
----- Si oui, lesquels ?	2 : CNCC+H3C 1 : + AMF	-----	----- OECT (Com. de contrôle)	----- OECFM (1)	----- Oui = Réseau (2)	----- Oui = Réseau (2)
Périodicité des contrôles	6 ans		3 ans			
Ce contrôle est une garantie ?	Oui		Oui	1 Oui		
Cabinet structuré par type d'activité ?	2 Non/1 Oui	1 Oui/2 Non	Oui	3 Oui/1 NR	Oui	Oui
Auditeurs spécialisés par secteur économique	2 Non/1 Oui	Non	1 Oui/1 Non	1 Oui/3 Non	Oui	1 Oui/1 Non
Programme qualité au sein du cabinet	1 Non/2 Oui	2 Non/1 Oui	Oui	3 Oui/1 Non	Oui	Oui
Existence de procédures internes de contrôle	2 Non/1 Oui	2 non/1 NR	Oui	3 Oui/1 Non	2 Non/1 Oui	Oui
Charte de qualité	2 Non/1 Oui	1 Non/2 NR	Oui	1 Oui/3 Non	Non	Oui
Rédaction de fiches qualité/Rapport qualité	1Non/1 NR/ 1 Oui	1 Non/2 NR	Oui	1 Oui/3 Non	2 Non/1 Oui	Oui

(1) Une commission de contrôle est prévue mais elle n'a pas encore été mise en place.

(2) L'appartenance à un réseau est considérée comme importante, elle indique « le code de conduite à tenir ».

2.1.3 – L'opinion d'experts sur l'activité d'audit dans les pays de l'UEMOA

Les constats précédents doivent naturellement être relativisés, d'une part à cause du nombre limité de personnes interrogées, d'autre part parce que, dans les réponses, la distinction entre ce qui est prévu dans les textes et ce qui est effectivement appliqué n'est pas toujours faite. Les rapports ROSC (*Reports of the Observance of standards and Codes*) récents et disponibles, élaborés à la suite de missions conjointes de la banque Mondiale et du FMI, sur la situation de l'activité d'audit légal dans les zones étudiées (Maghreb, Madagascar, pays de

l'UEMOA), font état de graves lacunes tant en ce qui concerne la réglementation que les pratiques¹⁷. Relevons :

- l'absence de textes légaux, réglementaires, ou professionnels définissant les normes d'audit (Rapports : Bénin, 2009, p. 25 ; Côte d'Ivoire, 2009, p. 30 ; Madagascar, 2008, p. 18) ;
- l'absence de justification de l'opinion formulée (Rapports : Bénin, 2009, p. 25 ; Côte d'Ivoire, 2009, p. 31 ; Burkina-Faso, 2010, p. 32) ;
- l'absence de contrôle de l'activité professionnelle, notamment en matière de nomination et d'exercice de la profession, les chambres de discipline étant généralement en sommeil (Rapports : Sénégal, 2005, p. 27 ; Côte d'Ivoire, 2009, p. 25 ; Burkina-Faso, 2010, p. 28) ;
- le non-respect de l'obligation de formation professionnelle continue (Rapports : Bénin, 2009, p. 26 ; Côte d'Ivoire, 2009, p. 30-32 ; Sénégal, 2005, p. 21 ; Burkina-Faso, 2010, p. 26 ; Madagascar, 2008, p. 18-19 ; Tunisie, 2006, p. 14 ; Maroc, 2003, p. 14) ;
- l'absence ou quasi-absence de contrôle qualité au sein des ordres professionnels (Rapports : Bénin, 2009, p. 26 ; Côte d'Ivoire, 2009, p. 30-32 ; Sénégal, 2005, p. 21 ; Burkina-Faso, 2010, p. 26 ; Madagascar, 2008, p. 9 ; Maroc, 2003, p. 14).

Deux facteurs sont relevés comme étant la cause du non-respect des normes professionnelles « ...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..... » (Rapport Sénégal, p. 20).

La faiblesse des organes institutionnels professionnels, notamment des chambres de discipline, ainsi que celle de la demande d'informations comptables et financières de la part des entreprises, expliquent les taux très élevés d'exercice illégal de la profession dans la plupart des pays d'Afrique noire francophone. « 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 » (Rapport Sénégal, p. 8). Il faut ajouter à cela que, faute de sanctions, de nombreuses entreprises se soustraient à l'obligation de faire auditer leurs comptes¹⁸. Ces deux phénomènes conjugués ne favorisent pas le développement de la profession.

A la lecture de ces rapports on constate une situation de l'activité d'audit légal plus avancée au Maghreb, surtout en Tunisie, comparativement aux autres pays. Certes des dysfonctionnements sont relevés mais la Tunisie est qualifiée « d'avant-gardiste » sur certains points. Il en est ainsi de la mise en place d'un contrôle externe de qualité de l'activité dès 1988 (Rapport 2006, p. 17).

3 – Les interrogations et les voies d’amélioration

Les constats diffèrent selon les pays. Ainsi, le cadre institutionnel et professionnel a beaucoup évolué en Tunisie, une réglementation récente a été mise en place en Algérie, l’avenir de l’activité ne peut donc être envisagé de la même manière dans tous les pays étudiés. Nos interrogations porteront donc plutôt sur l’avenir de l’activité d’audit dans les autres pays francophones d’Afrique, plus particulièrement ceux de la zone UEMOA.

Plusieurs raisons conduisent à une certaine perplexité quant à l’avenir de l’activité d’audit dans cette zone. D’abord le vent de la mondialisation est générateur de pressions favorables à une normalisation internationale de l’activité. Ces dernières viennent tout autant des cabinets internationaux présents en Afrique que des bailleurs de fonds. Il n’est pour s’en convaincre que d’examiner les recommandations des rapports ROSC auxquels nous avons fait référence. Ces rapports montrent que le critère de référence retenu pour évaluer la qualité de l’audit est le respect des normes internationales d’audit. Par ailleurs les constats relatifs à la situation actuelle de l’activité d’audit légal sont plutôt alarmants : faible nombre de professionnels expérimentés, contrôles de qualité défailants, entreprises se soustrayant à l’obligation d’audit, etc.

Face à ce double constat, l’examen des particularités du contexte africain nous permet d’émettre une opinion sur l’opportunité de l’adoption des normes internationales d’audit. Nous terminerons par la nécessité, dans l’hypothèse d’un changement de réglementation, d’accorder une importance majeure au processus de réforme.

3.1 – Les particularités du contexte africain

L’activité d’audit légal n’y a véritablement vu le jour que dans les années 1980 (Ebondo Wa Mandzila (1992). Comme il a été mentionné plus haut (§ 1.1) l’audit légal n’avait pas véritablement de raison d’être. De plus, le manque de structure organisationnelle, la faiblesse des systèmes de contrôle interne, ainsi que le contexte culturel¹⁹, contribuaient 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 de l’audit » (Power, 2005) supposait l’existence d’un référentiel de comptabilité et d’audit or ce dernier faisait défaut. En effet, les entreprises opérant dans les Etats d’Afrique noire francophone sont passés du plan comptable français de 1957 au plan comptable OCAM de 1970 - si peu adapté au contexte qu’il fut peu utilisé - puis au plan SYSCOA en 1998 (devenu le SYSCOHADA en 2001). Ce vagabondage comptable à la recherche d’un référentiel comptable régional n’a pas favorisé la transparence pour les utilisateurs.

Face à la demande, les cabinets locaux, la plupart nouvellement créés, à la faveur d’un marché en pleine expansion et d’une réglementation professionnelle favorable, ont eu des difficultés à satisfaire la demande. Ils ont souvent travaillé en partenariat avec des cabinets internationaux. C’était d’ailleurs le souhait des organisations d’aide au développement qui confiaient les

missions d'audit à des équipes constituées de membres de cabinets internationaux reconnus et de cabinets locaux. Les cabinets les plus anciens ont souvent pris les devants en s'associant avec des cabinets étrangers, généralement français.

A cette époque, comme actuellement, les audits pratiqués ne sont généralement pas périodiques et systématiques. C'est essentiellement l'audit de projet, l'audit avant restructuration, l'audit faisant suite à des rumeurs de malversations, ... Le caractère non répétitif de la plupart des audits rend les travaux plus difficiles. « L'auditeur ne peut acquérir, au sein de l'organisation auditée, la connaissance suffisante des pratiques exercées et se servir de l'expérience accumulée au cours de missions précédentes » (Causse, 1992).

Il faut ajouter à cela la relative défaillance des systèmes comptables : production tardive des informations mais surtout leur non-fiabilité. Cette dernière est due en grande partie à l'insuffisance du contrôle interne en place dans les entreprises or c'est ce dernier qui permet de s'assurer de la fiabilité du système comptable. Le contrôle des comptes, à fortiori un contrôle par sondages, est peu fiable lorsque les procédures n'assurent pas que tous les documents sont bien comptabilisés, qu'ils sont vérifiés, ... Parmi les difficultés liées au contexte on peut citer également les pressions politiques et culturelles qui peuvent limiter l'indépendance des auditeurs²⁰. Enfin, comme nous l'avons relevé précédemment « l'audit de l'audit », c'est-à-dire le contrôle exercé par les institutions professionnelles n'est pas toujours assuré.

C'est l'ensemble de ces éléments, particularités des missions, défaillance des systèmes d'informations comptables, insuffisance des contrôles de l'activité qui constituent autant d'obstacles à l'exercice de l'activité d'audit légal et qui conduit à des interrogations. Les normes internationales d'audit doivent –elles être appliquées en l'état ou ne doivent-elles pas être adaptées au contexte ?

3.2 – Normes internationales ou adaptation au contexte ?

Pour exprimer son opinion sur les états financiers qui lui sont soumis par la direction d'une entreprise, le CAC s'appuie sur les normes d'audit nationales et/ou internationales. La norme peut être définie comme « un critère ou un référentiel sur lequel se base un auditeur pour se prononcer, donner un avis motivé ou émettre une opinion sans équivoque (certification, certification avec réserve ou refus de certification) conformément à des règles et pratiques professionnelles généralement admises » (Feujo, 2005 p. 251). En France, les normes d'audit ont longtemps été émises par la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Au niveau international, c'est l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) qui, au sein de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), élabore les normes internationales d'audit qui sont dénommées ISA (*International Standards on Auditing*). A partir de l'année 2000, sous l'effet conjugué des scandales financiers retentissants et de la mondialisation des économies et des marchés, les normalisateurs français, bien que prenant en compte certaines particularités nationales, se sont largement inspirés des normes internationales d'audit. Cette inspiration/transposition des normes ISA dans le référentiel normatif français a été facilitée par l'appartenance de la CNCC à l'IFAC. A titre de membre, elle participe, au sein de l'IAASB, à l'élaboration des normes

internationales. Ces normes ISA doivent naturellement ensuite être homologuées par le Ministère de la Justice, Garde des Sceaux, après l'avis du H3C.

Les normes ISA²¹ constituent le référentiel et ont vocation à fournir une assurance raisonnable quant à la qualité de la mission d'audit réalisée par les auditeurs quel que soit le pays dans lequel ils exercent. La méthodologie utilisée par les grands cabinets d'audit internationaux constitue donc une sorte de plateforme commune de normalisation en matière de pratique d'audit.

En Afrique, les associations professionnelles d'audit (et de comptabilité) n'ont pas pour habitude d'élaborer des normes. Elles transposent dans leur pays les normes d'audit internationales de l'IAASB ou de la CNCC. On peut alors se demander si les pays africains doivent continuer à adopter purement et simplement les normes internationales d'audit ou s'ils doivent les adapter aux réalités africaines. Il n'est pas rationnel de faire fi des procédures et d'une méthodologie qui ont fait déjà leurs preuves dans les pays développés. Cependant, les pays africains ne peuvent pas transposer sans discernement des normes qui ne sont pas adaptées au contexte. L'efficacité d'une mission d'audit suppose que le processus et les modalités d'exercice de la mission soient définis en fonction de la taille de l'entreprise, de la complexité des opérations, des réalités organisationnelles, du contexte juridique et fiscal, ... Les normes internationales d'audit n'ont pas été conçues par référence au contexte économique, social, juridique, organisationnel, des pays africains. En conséquence une adaptation réaliste des normes internationales d'audit, qui ne compromet pas la qualité attendue, s'impose.

En effet, dans la plupart des pays africains, les sociétés sont de petite taille, il ne serait pas pertinent d'adopter l'ensemble des normes applicables aux grandes sociétés. Le système de contrôle interne d'une petite ou moyenne entreprise n'est pas comparable à celui mis en place dans les grandes entreprises. Parfois, les procédures de contrôle interne sont uniquement orales, voire inexistantes. Il sera alors difficile de s'appuyer sur le système de contrôle interne pour avoir une bonne compréhension de l'entreprise, de son organisation et des procédures de fonctionnement de l'entreprise. La première phase de la conduite d'une mission d'audit (ISA 315 notamment), consacrée à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement (y compris de son système de contrôle interne) et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, ne peut être appliquée stricto sensu en Afrique.

Les procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir une compréhension de l'entité devraient être allégées. Une grande capacité d'adaptation des auditeurs est attendue sans courir le risque de pratiquer des audits au rabais ou de qualité douteuse. Ainsi, l'implication du dirigeant dans l'évaluation du dispositif du contrôle interne sera plus sollicitée, la nature et l'étendue des tests de substance pourront être limitées en fonction de l'environnement de contrôle et du calendrier du CAC²². Par contre, les CAC devraient davantage communiquer sur les éléments qui motivent leur décision et assortir leur opinion des recommandations d'amélioration sur le système de contrôle mis en place afin que les audités ou les prescripteurs perçoivent bien la valeur ajoutée de l'audit.

3.3 – L'amélioration de la qualité de l'audit légal

Un programme d'amélioration de la qualité de l'audit légal dans les pays étudiés suppose qu'au préalable soient définies les priorités ainsi que les approches les plus pertinentes.

3.3.1 – Les étapes du processus d'amélioration

Le programme d'amélioration de l'activité d'audit légal doit se dérouler selon un processus logique tenant compte des priorités. Nous retiendrons : un système comptable pertinent, la lutte contre l'exercice illégal de la profession, la formation et la contribution à une meilleure indépendance de l'auditeur.

Un système comptable pertinent

La mise en place d'un système comptable fiable est sans conteste la première étape du processus. Une amélioration des systèmes comptables passe par l'instauration d'une réglementation pertinente et la mise en place de dispositifs de contrôle interne efficaces.

Le SYSCOHADA a apporté des innovations importantes. C'est un système qui, tout en étant ancré dans le contexte, est marqué par un souci d'ouverture. Cependant il suscite actuellement des interrogations. Non seulement des actualisations sont nécessaires mais se pose le problème de la convergence avec les normes internationales (Bigou-Laré et *al.*, 2012).

Le manque de fiabilité de l'information est essentiellement dû à l'absence ou à l'insuffisance des systèmes de contrôle interne. Il est important que les entreprises se dotent de dispositifs de contrôle interne adaptés à leur organisation, faute de cela il est impossible de garantir que toutes les opérations sont enregistrées et qu'elles le sont correctement.

La lutte contre l'exercice illégal de la profession

Malgré l'existence d'un cadre légal d'accès à la profession de CAC, des experts-comptables s'érigent en CAC et des comptables agréés, voire de simples techniciens comptables en Experts-comptables, jetant ainsi un discrédit sur la profession (ROSC, 2005, 2009 et 2010). Il existe certes des structures de contrôle de la profession (Ordres, Chambres de discipline...) mais leur contrôle sur l'exercice professionnel est quasiment inexistant. Les pays africains pourraient s'inspirer de l'expérience de la loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et de la LSF française pour mettre en place un organisme indépendant des Ordres professionnels.

La formation

Elle constitue un axe prioritaire important d'amélioration de la qualité de l'activité et se situe à deux niveaux, celui des CAC en activité et celui de la formation initiale. En France par exemple, pour ce qui concerne la formation continue, la LSF estime qu'un CAC qui n'a pas exercé des fonctions pendant trois ans n'a plus la compétence nécessaire pour mener à bien les diligences. La formation tout au long de la vie du CAC est devenue un devoir pour lui permettre de continuer à disposer de la capacité de détection des irrégularités qui pourraient entacher la sincérité et la régularité des documents émis. Quant à la formation initiale, les pays africains ont déjà leur propre programme de formation à l'expertise comptable²³. Pour ce qui concerne l'audit, ils peuvent adopter les programmes de formation proposés par la CNCC, ou par l'IFAC.

Contribution à une meilleure indépendance de l'auditeur

L'institutionnalisation d'un co-commissariat aux comptes (CCC) est généralement perçue comme une garantie d'indépendance des auditeurs face aux pressions qui pourraient être exercées sur un seul auditeur. Les études réalisées sur ce sujet (Bennechib, 2004; Le Maux, 2004) ne semblent pas valider totalement l'idée selon laquelle le CCC garantirait la qualité de l'audit. Son adoption par la Tunisie ne semble pas avoir augmenté le niveau de fiabilité des informations dans les entreprises concernées.

Mais, dans un contexte de domination de l'activité par les *Big Four*, le CCC présente au moins l'avantage d'associer les petits cabinets à des missions importantes et donc être considéré comme une forme de pénétration et d'apprentissage des petits cabinets dans une activité dont ils sont plus ou moins exclus.

L'indépendance peut également être recherchée dans la limitation de la durée des mandats. C'est un point qui fait l'objet de discussions actuellement au sein de l'union européenne. En France le mandat est de six ans, il est de 3 ans dans les pays du Maghreb. La durée varie selon les pays en Afrique Noire.

3.3.2 – L'approche proposée

L'efficacité d'un programme d'amélioration de la qualité de l'audit suppose l'implication des parties prenantes et une approche orientée « guide des bonnes pratiques ».

Implications des parties prenantes

Les actions envisagées précédemment ne peuvent être menées à bien sans l'implication de toutes les parties prenantes qu'il s'agisse de la réforme des systèmes comptables ou des normes d'audit. Dans le domaine de la formation par exemple, les associations professionnelles de comptabilité et d'audit, les entreprises de tous secteurs, les enseignants, les gouvernements, devront être associés au programme de formation afin d'offrir aux futurs diplômés une formation de qualité reconnue.

Une approche orientée « guide des bonnes pratiques »

Colasse (2005) écrit à propos de la norme comptable, la partie prenante « ayant participé à son élaboration, ...y adhérera d'autant plus facilement. Nous avons une sorte de disciplinarisation par la norme avant même qu'elle ne soit émise ». Il en est de même en matière d'élaboration des normes d'audit et de contrôle exercé sur l'activité.

Le contrôle exercé sur l'activité de l'audit peut revêtir une orientation « contrôle-sanction ». C'est le système privilégié par les organismes professionnels français. 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 peuvent bien miser, comme c'est le cas au Canada, prioritairement sur le développement du professionnalisme des auditeurs. La solution africaine pourrait consister en un panachage entre le système « contrôle-sanction » exercé par des organismes externes à la profession et un système « guide » entretenu par la profession. En effet, il est important de veiller à la bonne application de la réglementation mise en place mais tout autant, si ce n'est davantage, faire en sorte que les professionnels améliorent leurs compétences et leur compétitivité. Les organisations professionnelles africaines gagneraient aussi à créer 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 activité.

Conclusion

On peut affirmer que dans les pays étudiés la profession est réglementée, notamment pour ce qui concerne l'accès à la profession et l'existence d'incompatibilités, bien que des mesures transitoires aient été prises dans certains pays (Sénégal, Burkina, par exemple) afin d'intégrer les professionnels non titulaires du diplôme d'Expertise Comptable. Le problème est plutôt celui de la formation des professionnels. Bien que prévue dans la plupart des Codes des devoirs professionnels, le texte imposant un minimum de formation n'est généralement pas appliqué²⁴. Le monopole de l'exercice de la profession est conféré par la Loi à un Ordre professionnel qui a généralement le statut d'association. Sa mission et son « activisme » varient selon le niveau de développement économique du pays, et selon le rôle qu'on lui assigne en tant que facteur de régulation économique.

En Tunisie, comme en France, 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. Dans les autres pays d'Afrique francophone, 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'audit est plutôt considéré comme une formalité inutile que comme un facteur de développement. Les CAC, relativement peu nombreux, 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 pays.

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. Cette disparité est renforcée par l'opinion que l'on a quant à la nature de la prestation fournie par l'auditeur : simple contrainte ou prestation d'intérêt général ? 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. En conséquence, il est logique que « l'audit de l'audit » n'ait relativement pas la même importance.

Les constats effectués lors de cette étude permettent de confirmer les hypothèses formulées au départ. 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. Par ailleurs il est apparu, d'une part un écart important entre ce qui est prévu dans les textes et ce qui est appliqué, d'autre part l'existence d'un contrôle qualité effectif lorsque le cabinet est affilié à un réseau. A l'instar du débat actuel en Europe²⁵, on peut alors s'inquiéter de l'avenir des petits cabinets locaux indépendants. Dans la mesure où les contrôles qualité sont surtout effectués dans les cabinets appartenant aux « *Big Four* », n'existe-t-il pas un risque de propagation de la concentration du marché de l'audit qui exclurait les petits cabinets ?

Les conclusions de notre étude doivent être nuancées. En effet, les quelques pays étudiés ne sont pas représentatifs de toute l'Afrique francophone et la taille de l'échantillon retenu dans chaque pays ne permet pas d'avoir une vision précise des pratiques de l'ensemble des cabinets dans le pays considéré. Cependant les constats effectués constituent autant de pistes de recherches futures dans un environnement où l'activité d'audit peut être considérée comme primordiale pour le développement économique des pays considérés.

Notes

¹ Créée en 1966, l'Organisation commune africaine et malgache (OCAM) réunissait des États francophones ; elle est devenue l'Organisation commune africaine et mauricienne à la suite de l'adhésion de l'Île Maurice (1970) et du retrait de Madagascar (1973) ; elle a été dissoute en 1985 par les huit États qui en étaient restés membres.

² Voir sur ce point (Gouadain, 1999, Grappin, 1999).

³ Les *normes professionnelles* ont trait à l'indépendance, la compétence, la qualité de travail, le secret professionnel, l'acceptation et le maintien des missions, les avis, les recommandations et conseils

⁴ 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, l'élaboration du plan de mission, puis l'élaboration du programme de travail, la délégation et la documentation des travaux réalisés.

⁵ Le *Code de déontologie* fixe les principes fondamentaux de comportement des CAC.

⁶ Reprise par la loi de 1867 sur les sociétés commerciales.

⁷ 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.

⁸ Ainsi que son décret d'application du 25 novembre 2003.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Le site de l'ONECCA-BF fait état des liens avec les organismes professionnels étrangers et internationaux : IFAC, CSOEC, CNCC, FIDEF.

¹² La référence commune retenue est le diplôme d'EC compte tenu du fait que c'est le diplôme de référence dans les différents pays et qu'en France, où le diplôme de CAC existe, la plupart des CAC ont le diplôme d'EC.

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ Les cabinets font généralement signer par les associés et les collaborateurs une déclaration sur l'honneur attestant qu'ils connaissent les procédures du cabinet.

¹⁶ 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.

¹⁷ Nous ne faisons pas référence aux rapports plus anciens. Notons toutefois que le rapport ROSC Tunisie de 2004 ne révélait pas de graves lacunes. Les experts signalaient 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.

¹⁸ Selon le rapport ROSC Bénin (2009, p. 21) « On estime à plus de 70% le nombre d'entreprises remplissant les conditions requises mais qui sont soustraites à la désignation du commissaire aux comptes ».

¹⁹ Par ailleurs, outre le fait que l'auditeur est assimilé au gendarme (porteur de mauvais souvenirs coloniaux), on ne peut occulter le poids de la tradition africaine qui 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.

²⁰ « Quand le Directeur Général d'une entreprise, voyant arriver un jeune de sa région, collaborateur d'un cabinet, pour faire l'audit de son entreprise et qu'il le reçoit en disant : 'Alors, on vient me voir petit frère ?', le petit frère, à supposer qu'il ait la compétence et l'expérience requises, a-t-il toute l'indépendance nécessaire ? » (Causse, 1992).

²¹ Les normes internationales sont réparties en cinq catégories : les ISA relatives à l'audit d'informations financières (ISAs) ; les ISA relatives à l'examen limité d'informations financières historiques (*International Standards on Review Engagements* : ISREs), les ISA relatives aux missions délivrant une assurance sur des éléments autres que des informations financières historiques (*International Standard on Engagements Services : ISA Es*) et les ISA relatives aux missions de compilation d'informations financières et aux missions d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues (*International Standard on Related Services : ISRs*) et les normes ISQCs (*International Standards on Quality Control*) applicables à toutes les missions effectuées selon les *IAASB's Engagements Standards*.

²² Ainsi, l'auditeur peut valider la réalité des créances clients par les encaissements ou le contrôle de l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture plutôt que de procéder à des confirmations des tiers qui peuvent jeter un soupçon sur les dirigeants.

²³ Qui n'a produit, jusqu'à présent, que peu de diplômés.

²⁴ 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.

²⁵ Cf. le livre vert publié par l'Union européenne en octobre 2010 sur la qualité de l'audit. Ce document proposait notamment une simplification des obligations pour les PME qui « ne doivent pas être asphyxiées par les obligations d'audit » ?

Bibliographie

Benecib, F. (2004). *De l'efficacité du co-commissariat aux comptes*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Dauphine.

Bigou-Laré, N., Causse, G et Gouadain D. (2012). *Le SYSCOHADA à la croisée des chemins*. 1^{er}

Congrès du COMREFAS (Consortium pour le Management de la Recherche Fondamentale et Appliquée en Afrique au Sud du Sahara), Abidjan, 9 et 10 mars.

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 : 211-222.

Causse G. (1992). L'audit dans les pays en voie de développement. *Cahiers Internationaux de la Comptabilité* n° 6, 33-43.

Causse G. (1991). Réussir son audit. *Jeune Afrique Economie*, n°147, septembre : 53-57.

Colasse B. (2005). La comptabilité comme technique qui permet de voir, in Hatchuel A. et alii., *Gouvernement, organisation et gestion : l'héritage de Michel Foucault*, Presses de l'Université Laval : 169-177.

-
- Coase R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*, 4 (16) : 386-405 ou : Coase R. (1987). La nature de la firme. *Revue française d'économie*, 2 (1) : 133-163.
- De Angelo L. (1981a). Auditor Independence, Low balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, n° 3 : 113-127.
- De Angelo L. (1981b). Auditor Size and Audit quality. *Journal of Economics and Accounting*, vol.3 : 183-199.
- Ebondo Wa Mandzila E. (1992). Quel audit pour l'Afrique ? *Revue française de l'audit interne*, n° 109, mars-avril : 7-8.
- Feujo I. (2005), *Guide des audits*, AFNOR
- 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 Pérochon*, Paris, Foucher : 233-248.
- Grappin M. (1995). Existe-t-il une école française de comptabilité ? in *Mélanges en l'honneur du professeur Pérochon*, Paris, Foucher : 267-282.
- Le Maux, J. (2004). Le co-commissariat aux comptes à la française. *Revue française de comptabilité*, n°366 : 34-39.
- North, D.C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press, Cambridge.
- 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 : 93 -111.
- Power, M. (2005). *La société de l'audit*. Paris La Découverte.
- ROSC (*Report on the Observance of Standards and Codes*) - Comptabilité et Audit : Bénin (2009), Burkina-Faso (2010), Congo (2010), Côte d'Ivoire (2009), Sénégal (2005), Banque Mondiale.
- Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica, Paris.
- Yin R.K. (1994). *Case Study Research, Design and Methods*. 2ème édition, Sage publication.