

La problématique de la qualité de l'audit : Une évaluation des critères de choix des cabinets d'audit légal au Cameroun

[The problem of audit quality : An evaluation of the criteria for choice of legal audit firms in Cameroon]

KUEDA Wamba Berthelo and FEUDJO Jules Roger

Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), Département de Finance-Comptabilité, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion / CERME, Université de Dschang, BP : 110 Dschang, Cameroon

Copyright © 2019 ISSR Journals. This is an open access article distributed under the *Creative Commons Attribution License*, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT: The excitement of the excesses experienced by audit firms in the business world and more particularly in Cameroon has led to questioning the quality of services, on the one hand, and the complexity of the determinants of choice of audit firms, on the other hand. Therefore, the purpose of this study is to evaluate the criteria of choice of audit firms in the context of Cameroon. Thus, we opted for a qualitative approach by case study. The data, collected from the entities approved to the statutory audit (21) as well as the audit firms (13) by semi-directive interviews, were analyzed via the NVIVO 10 software. It follows from the analysis that the Audit firms are much more chosen on the basis of cost, personal or professional relationships and recommendations. The level of subjectivity of these criteria makes the independence of the auditors difficult to prove; in addition, in a socio-economic context where the weight of the deficit variables depletes the strength of the performance.

KEYWORDS: Audit, audit firms, criteria of choice, Cameroon.

RESUME: L'effervescence des dérives qu'a connue les cabinets d'audit dans le monde des affaires et plus particulièrement au Cameroun a conduit à remettre en cause la qualité des services, d'une part, et la complexité des déterminants de choix des cabinets d'audit, d'autre part. De ce fait, l'objet de cette étude est d'évaluer les critères de choix des cabinets d'audit dans le contexte du Cameroun. Ainsi, nous avons opté pour une approche qualitative par étude de cas. Les données, collectées auprès des entités agréées à l'audit légal (21) ainsi que les cabinets d'audit (13) par des entretiens semi-directifs, ont été analysées via le logiciel NVIVO 10. Il découle de l'analyse que les cabinets d'audit sont beaucoup plus choisis sur la base du coût, des relations personnelles ou professionnelles et des recommandations. Le niveau de subjectivité de ces critères rend l'indépendance des commissaires aux comptes difficile à prouver ; de surcroît dans un contexte socioéconomique où le poids des variables déficitaires lamine la force de la performance.

MOTS-CLEFS: Audit, cabinets d'audit, critères de choix, Cameroun.

1 INTRODUCTION

La série de scandales financiers qui a eu lieu à l'aube du 21^{ème} siècle, amplifiée par la survenance d'autres « affaires » d'envergure, a bouleversé la conception et l'évaluation de la qualité de l'audit. Ces différentes situations témoignent de différentes formes d'imperfections des organes de gouvernance et ont mis en évidence le rôle des cabinets d'audit dans la relation entre l'entreprise et ces derniers ([1], [2]). De ce fait, des doutes quant-à la crédibilité et la fiabilité des Informations Comptables et Financières (ICF) ([3]), ainsi que la crise de confiance ([4]) entre les différents partenaires, ont fait couler

beaucoup d'encre et de salive dans les milieux académique et professionnel. Tout ceci visant à réétudier les modalités d'évaluation de la qualité d'audit, qui selon [5] repose sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

Au lendemain de ces scandales, les législateurs de nombreux pays ont pris des mesures en vue de restaurer la confiance des investisseurs ([6]). Ainsi, des actes visant à réorganiser et à renforcer les règles de gouvernance d'entreprise, d'une part, le système de contrôle de la qualité de l'audit, d'autre part, ont vu le jour. A rappeler avec [4] que le Cameroun n'est pas resté en marge de cette mouvance. Ainsi, en dépit des mesures prises, facilitées par l'« Opération Epervier », on constate au sein des entreprises étatiques l'inculpation de certains membres de l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun (ONECCA) pour complicité de détournements des deniers publics. Ainsi, l'auditeur légal, qui est censé garantir la sincérité et l'image fidèle des états financiers annuels, se retrouve au cœur des manipulations comptables ([7]). En effet, les recherches semblent considérer, d'une manière assez générale, que la principale source de mise en danger de l'indépendance des auditeurs provient des critères de choix de ces derniers. Un constat patent dans le contexte du Cameroun est que les cabinets d'audit, parce qu'ils représentent pour les entreprises auditées, des labels de confiance aux yeux de ses partenaires, doivent être soigneusement désignés. Un choix rendu difficile vu le nombre croissant de CAC.

Obligatoire pour certaines entreprises, aucune démarche protocolaire imposée par la loi ne précise les modalités de désignation d'un cabinet d'audit. Pourtant, l'enjeu d'un tel choix est d'une grande importance. Ceci dans la mesure où le CAC, parce qu'il assure la certification des comptes de l'entreprise, est le seul capable d'apporter aux partenaires une garantie sur leurs sincérités et fiabilités. Par ailleurs, la durée de son mandat qui est de six ans actuellement, l'impossibilité d'en changer en dehors des cas limitativement prévus par la loi, et la collaboration qui doit idéalement se réaliser de manière rapprochée avec les dirigeants de l'entreprise, constituent d'autres paramètres qui justifient la nécessité d'un choix judicieux. Ainsi, puisqu'il est vital de crédibiliser en permanence la qualité des travaux d'audit afin de rassurer les utilisateurs de l'ICF, désillusionnés par les scandales financiers devenus quasi permanents ([4]), une étude sur les critères de choix des cabinets d'audit dans le contexte du Cameroun devient une nécessité. Rappelons que la désignation du CAC est une responsabilité du Conseil d'Administration sur la base de la « short list » proposée par le dirigeant. Cependant, ce dernier n'est membre que s'il dispose d'au moins 5% du capital. Ainsi, il ressort de l'étude de [8] que 89% des dirigeants d'entreprises sont des promoteurs. Ce qui permet de comprendre qu'au moins 89% des dirigeants d'entreprises sont membre du Conseil d'Administration.

De ce fait, l'objet de cette étude est d'évaluer les critères de choix des cabinets d'audit au Cameroun. De cette problématique, découle la question de recherche suivante : quels sont les éléments sur lesquels les dirigeants d'entreprises s'appuient pour choisir leur(s) cabinet(s) d'audit ?

A la suite de ce développement, nous présentons une synthèse de la littérature sur les critères de choix des cabinets d'audit, ensuite la démarche méthodologique suivie, et enfin les critères de choix dans le contexte du Cameroun.

2 SYNTHÈSE DE LA LITTÉRATURE SUR LES CRITÈRES DE CHOIX DES CABINETS D'AUDIT LÉGAL

Au cours de ces dix dernières années, la qualité d'audit est devenue un enjeu majeur et a meublé les débats dans les sphères de la comptabilité et de l'audit, et plus exactement lors de la désignation des CAC ([9]). A cet effet, plusieurs indicateurs ont été mobilisés. Qualifiés de substituts perçus par le marché, ils sont simultanément considérés comme des indicateurs de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur ([5]).

2.1 LES INDICATEURS DE LA QUALITÉ D'AUDIT

Il convient de noter que plusieurs variables ont été évoquées par les chercheurs comme des indicateurs de la qualité de l'audit.

2.1.1 LA RÉPUTATION DU CABINET D'AUDIT

Compte tenu de la difficulté à faire apparaître la qualité des travaux de certification, qui est rendue difficile d'appréciation par les utilisateurs de l'ICF, l'émission d'un jugement sur la valeur d'une certification repose sur la réputation du cabinet. En effet, certaines études affirment que les grands cabinets « Big », fournissent des services de certification de qualité indéniable. Sur ce point, [10] signalent que ces derniers fournissent des services de meilleure qualité. La référence [11] signalent qu'il est généralement admis que les « Big » produisent des audits de meilleure qualité, pour trois principales raisons. Premièrement, ils disposent de compétences plus étendues (logique de réseau, politiques de formation, expertises techniques spécifiques, etc.). Ce qui les rend plus aptes à détecter les irrégularités comptables dans les organisations complexes. Deuxièmement, leur portefeuille de clients est plus diversifié, ce qui limite la pression individuelle exercée par un dirigeant donné. Enfin, troisièmement, les « Big » sont incités à protéger leur réputation, synonyme de revenus futurs plus élevés. La référence [12]

signale que le choix des actionnaires et par suite, la maximisation du profit, dépendent a priori, de la réputation du certificateur. A cet effet, les entreprises clientes des « Big » sont moins risquées et les investisseurs réagissent positivement aux changements de certificateurs vers les « Big ». Le recours à un cabinet plus prestigieux constitue un signal important qui compense le coût de certification plus élevé. Cependant, la disparition d'Arthur Andersen a démontré la relativité, sinon l'obsolescence, de cet indicateur de la qualité de l'audit. D'où le recours à un autre critère tel que la taille du cabinet d'audit.

2.1.2 LA TAILLE DU CABINET D'AUDIT

La taille du cabinet d'audit représente le deuxième critère d'évaluation de la qualité des missions de certification. Il offre l'avantage d'être facilement observable par les agents économiques. La référence [1] relève que la taille du cabinet est un critère d'évaluation de l'indépendance des auditeurs car, il offre l'avantage d'être facilement observable par les utilisateurs de l'ICF. Ce critère est logiquement lié à la réputation du cabinet. Ceci dans la mesure où, si la réputation du cabinet représente une mesure subjective de la qualité, la taille est une variable facilement mesurable car, basée sur des critères quantitatifs et objectifs tels que le nombre d'employés ([13]), le nombre de clients ou le volume des honoraires facturés en audit ([14]). On note également la distinction entre « Big » et « non big » selon [15]. Ainsi, l'utilisation de la taille comme indicateur de la compétence provient du fait que les cabinets de grande taille sont les plus compétents dans la détection des erreurs ([5]). Ceci dépend également de la prime d'honoraire élevée qu'ils reçoivent. Pourtant, interprétée par le marché comme la contrepartie d'un service de qualité. Quant à l'indépendance des CAC, [15] mentionnent que la taille est le premier critère d'indépendance. Il faut noter qu'un cabinet offrant des prestations à plusieurs entreprises clientes a plus à perdre en acceptant certaines compromissions qu'un petit cabinet ne disposant que de quelques clients. Et corrélativement, il est censé être plus indépendant ([5]). S'agissant de [2], la taille du cabinet est un indicateur et un attribut de mesure de la qualité des prestations.

Toutefois, le CAC peut être incité à tricher si la valeur de son investissement spécifique pour un client particulier est importante par rapport aux autres clients ([5]). Les résultats de certaines recherches montrent que les cabinets de petite taille sont plus vulnérables aux pressions et leur risque de dépendance à l'égard des dirigeants est plus élevé que celui des grands cabinets. L'indépendance ne dépendrait finalement non pas de la taille du cabinet, mais plutôt de l'importance relative d'un client dans le cabinet, situant ainsi l'enjeu en termes de pouvoir de persuasion. Les honoraires connaissent tout un autre système.

2.1.3 LES HONORAIRES DES CAC

Les honoraires ont été utilisés comme mesure de l'indépendance des CAC et même de la qualité de certification. En se focalisant sur le fait que les CAC peuvent céder à certaines pressions notamment du dirigeant, pour le renouvellement de son mandat, les partisans de la thèse d'honoraire à l'instar de [5] estiment que les cabinets offrant des prestations à plusieurs entreprises clientes ont beaucoup à perdre en termes de rente en acceptant des compromis avec les dirigeants. Selon [2], la rémunération des CAC est un indicateur et un attribut de mesure de la qualité des prestations. Par ailleurs, les événements récents, liés à la disparition des grands réseaux de cabinets comme Andersen, justifient l'insuffisance et les limites de la réputation et des honoraires dans l'évaluation de la qualité de la mission. Le recours à un autre critère est nécessaire.

2.1.4 LA CONFIANCE ET LA PROXIMITÉ GÉOGRAPHIQUE

La confiance entre les acteurs, la proximité géographique entre l'entreprise et le cabinet et la bonne réputation du cabinet comme des critères de choix d'un cabinet d'audit ([16], [17]). Selon [18], la réputation du cabinet et de la proximité géographique entre l'entreprise et le cabinet sont les principaux critères. La référence [19], déclare que le choix d'un CAC ne tient pas seulement compte de ses compétences, mais aussi des liens de nature diverse entre les responsables dirigeants de l'entreprise et le responsable du cabinet d'audit.

2.2 UNE REVUE CRITIQUE DES INDICATEURS DE LA QUALITÉ D'AUDIT

Des développements précédents, il ressort que les substituts les plus largement utilisés pour observer la qualité de l'audit sont la taille et la réputation du cabinet ([20]). Notons sur ce point de vue de [20] que la plupart des travaux font référence à une mesure binaire de réputation : selon que le cabinet d'audit appartient ou non aux grands réseaux internationaux, ou mobilise une estimation plus directe de la taille du cabinet via le chiffre d'affaire ou le nombre de clients. Il est de ce fait certain que ces substituts reposent sur des hypothèses et présentent des limites importantes, et ceci à la lumière, notamment, des scandales financiers ayant affecté les grands noms de l'audit.

L'utilisation du substitut de réputation de l'auditeur pose en effet divers problèmes. En premier lieu, elle repose sur l'uniformité des prestations à l'échelle du cabinet. Autrement dit, la qualité des diligences accomplies est constante pour toutes les missions effectuées par un même cabinet. Ce principe permet de confondre la qualité de l'auditeur et de l'audit. Il conserve une forte validité d'un point de vue pratique. Ceci dans la mesure où les standards de qualité et méthodes de travail sont généralement édités par le cabinet ou par le réseau lui-même. Sur le plan théorique, l'uniformité est également confortée par des coûts élevés liés à l'établissement de cette réputation. En second lieu, la réputation et la taille du cabinet sont supposées engendrer, au minimum, une probabilité supérieure de révélation d'irrégularités en raison des enjeux liés au maintien des rentes associées. Mais globalement, force est de constater que les actions de plus en plus nombreuses à l'encontre des « Big » viennent contredire cette relation présupposée, entre la réputation, la taille du cabinet et la qualité de l'audit. A titre illustratif, notons que le comportement d'un des bureaux du réseau d'Arthur Andersen (celui qui certifiait les comptes d'Enron), a entraîné la faillite du réseau mondial Arthur Andersen. Cette faillite montre ainsi la fragilité de la réputation ainsi que de la taille du cabinet sur le marché de l'audit et le fait que la qualité ne peut être homogène entre différents bureaux. Un autre cas est la remise en cause de KPMG relativement aux états financiers de Xerox Corp. par la Security and Exchange Commission. Preuve que l'aptitude à révéler des inexactitudes n'est pas forcément supérieure quand le cabinet fait partie des fameux « Big ».

L'information relative aux honoraires d'audit et éventuellement de conseil, est potentiellement utile pour apprécier le caractère d'indépendance financière de l'auditeur. Sa divulgation n'est toutefois obligatoire que dans certains environnements anglo-saxons. Depuis 2001, la SEC impose aux sociétés cotées de divulguer annuellement les honoraires versés à l'auditeur. La publication des honoraires d'audit et de conseil en notes aux états financiers est également requise au Royaume-Uni et en Australie. Cependant, le ratio des honoraires d'audit sur l'ensemble des honoraires est également associé à la probabilité de révélation d'éventuelles anomalies par les auditeurs ([20]). L'illustration concerne ici la dépendance financière du cabinet Arthur à l'égard d'Enron car, il risquait de perdre un client de 100 millions de dollars en refusant de donner son aval à ses activités. Face à cette dépendance, l'auditeur se trouve dans une situation délicate et est impuissant à révéler les incongruités découvertes.

Les effets des scandales survenus dans le monde des affaires ont également pesé, d'une manière prépondérante, sur la désignation des auditeurs. Sur ce point, [9] affirme que la question relative aux choix des auditeurs, en corrélation directe avec les effets du scandale Enron, a ainsi acquis une valeur heuristique et pratique. Ceci dans la mesure où la dissimulation volontaire de l'ICF de la part des auditeurs du cabinet Arthur a été un facteur décisif, dans la faillite d'Enron. L'auteur renchérit en ce sens que le comportement délictueux de ces auditeurs n'a pas été sans éveiller la perplexité des investisseurs actuels, et potentiels s'agissant de la désignation et le choix des grands cabinets aux États-Unis ou ailleurs. Notons donc que les pressions exercées sur les entreprises pour changer leurs auditeurs ont augmenté. Aussi, plusieurs rapports d'affaires diffusés par les experts d'informations financières mentionnent que plusieurs entreprises ont procédé à la substitution de leurs auditeurs, et que d'autres se sont inscrites dans cette même tendance. Le choix des auditeurs est devenu de facto une question cruciale dans le monde de la finance et de la comptabilité.

3 CLARIFICATION MÉTHODOLOGIQUE DE DÉTERMINATION DES CRITÈRES DE CHOIX DES CABINETS D'AUDIT AU CAMEROUN

3.1 UNE RECHERCHE QUALITATIVE

Notre objectif est de développer une compréhension des critères de choix des cabinets d'audit légal au Cameroun. La démarche est principalement inductive ([21]). Ainsi, notre étude se positionne ainsi dans le courant interprétatif : « il s'agit pour le chercheur de comprendre un phénomène de l'intérieur pour tenter d'appréhender les significations que les gens attachent à la réalité, leurs motivations et intentions ». Il ne s'agit pas pour nous de trouver des lois générales mais, d'explicitier le sens que donnent les professionnels d'audit sur les critères de choix. D'un point de vue méthodologique, une telle démarche appelle le recours à un terrain de recherche privilégiant les entretiens. L'entretien en tant que mode de recueil d'informations, est un moyen privilégié pour accéder aux représentations et interprétations des différents acteurs sur des situations connues par eux ([22]). Nous avons de ce fait réalisé des entretiens semi-directifs auprès de notre population d'étude constituée des cabinets d'audit et leurs clients.

3.2 DÉROULEMENT DE L'ENQUÊTE ET ANALYSE DES DONNÉES

Cette recherche s'intéresse à l'analyse des critères de choix des cabinets d'audit. Les entretiens avec les entreprises ont permis d'identifier leurs cabinets d'audit. De ce fait, une assurance que ces cabinets figurent au tableau de l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun (ONECCA) a suivi. Convient-il de préciser que l'échantillon par convenance est composé des entreprises sélectionnées en fonction des seules opportunités qui se sont présentées à l'unique condition que celles-ci disposent d'au moins un cabinet d'audit. Le recours à l'échantillonnage par convenance est motivé par l'absence d'une base

de données présentant les cabinets d’audit avec leurs clients. De ce fait, des entretiens ont été réalisées auprès de 21 entreprises et 13 cabinets exerçants dans les régions du Littoral et de l’Ouest. Le choix de la région du Littoral est synchrone à l’effectif des entités de l’échantillon. Celle de l’Ouest visait à déterminer l’existence d’une certaine particularité sur le phénomène étudié, et ceci en raison de la catégorie des structures qui est typiquement familiale.

Tableau 1. Effectif des entités de l’échantillon par région

Regions		Cabinets d’audit		Entreprises (clients)	
		Eff.	Fréq.	Eff.	Fréq.
Localisation	Littoral	12	92,31 %	21	100 %
	Ouest	1	7,69 %	0	0 %
Total		13	100 %	21	100 %

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

A la lecture de ce tableau, 92,31% des cabinets et 100% des entreprises de l’échantillon sont localisés dans la région du littoral tandis que 7,69% des cabinets, dans l’Ouest. Dans cette étude de cas multiple, un cas est représenté par un cabinet d’audit avec un client. En effet, l’écart entre l’effectif des cabinets à celui des entreprises s’explique du fait que plusieurs entreprises peuvent disposer d’un même cabinet d’audit. Dans cette logique appropriée à cette étude, ces entités constituent 24 cas (cf. annexe). Aussi, 3 entreprises sont dans une situation de co-commissariat aux comptes. Dans l’optique d’obtenir une appréciation sur les critères évoqués, et l’influence sur la qualité de l’audit, des entretiens ont également été effectués avec 9 autres auditeurs, 3 membres de l’ONECCA et 2 cabinets membre du Groupement Inter-patronale du Cameroun (GICAM) suivant toujours l’approche par convenance. A noter que le recours à ces autres auditeurs découle du fait qu’ils sont en activité, celui des membres de l’ONECCA est légitimée puisqu’il est l’organe de régulation de la profession comptable libérale. Ceux du GICAM est lié à la recherche d’une multiplicité de points de vue sur la question.

Le mode d’accès à ces professionnels comptables a été direct. Et au cours des entretiens, les interlocuteurs ont été interrogés sur les critères de choix (dirigeants et cabinets d’audit) et de leur perception sur ces critères de choix dans le contexte du Cameroun (autres auditeurs, membres de l’ONECCA et les cabinets membre du GICAM). A la suite de l’ensemble des entretiens, l’exploitation des données s’est faite au travers de l’analyse de contenu thématique, par le moyen du logiciel NVIVO 10. Son déroulement repose sur les quatre grandes étapes prévues par [23] : la retranscription (la mise sous forme écrite les propos des interviewés) ; la grille d’analyse (à travers la création des nœuds) ; le codage des données (il s’est accompli en affectant à chaque nœud, les séquences du verbatim) et l’interprétation sous la base des séquences codées, ainsi que les figures générées.

4 LES CRITÈRES DE CHOIX DES CABINETS D’AUDIT AU CAMEROUN

4.1 ANALYSE DES RÉGIONS D’ORIGINE OU NATIONALITÉ DES RESPONSABLES DES DEUX ENTITÉS

En prélude aux critères évoqués par les interviewés, une présentation des régions d’origine (ou la nationalité) des Directeurs Généraux (DG) des entreprises clientes et des responsables de leurs cabinets a été faite. Cette analyse a permis de déterminer l’existence d’une corrélation dans le processus de choix. La figure suivante présente la corrélation entre les régions d’origine ou nationalités des responsables des cabinets et des entreprises de l’échantillon :

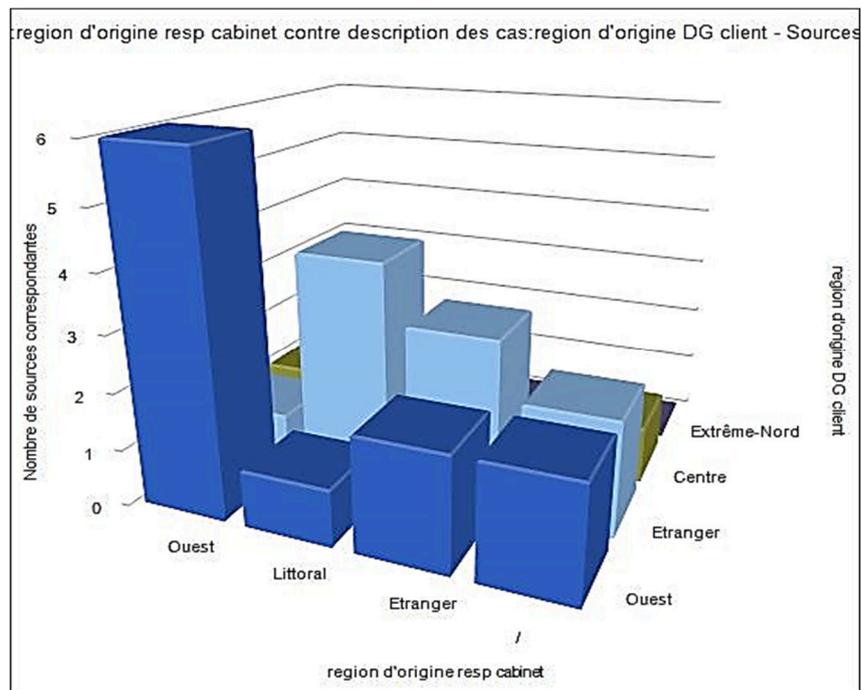


Fig. 1. Croisement des régions d'origine ou nationalité des DG des entreprises clientes et les responsables de leurs cabinets

Source : NVIVO 10

Cette figure montre clairement que 6 DG originaires de la Région de l'Ouest ont choisi les cabinets donc les responsables sont de l'Ouest et 3 ont choisi les cabinets dont les responsables sont du Littoral (1) et étrangers (2). Nous constatons également que des 10 DG de nationalité étrangère, 7 ont choisi les cabinets dont les responsables sont étrangers (3) et du Littoral (4) et 1 seul a choisi un cabinet dont le responsable est de l'Ouest. Ainsi, le choix des cabinets est donc mitigé. En effet, de cette analyse, on est tenté de dire que le choix des cabinets demeure incontrôlable. Aussi, que le choix se fait par appartenance, malgré son faible pourcentage dans l'échantillon pour la caractéristique région d'origine/nationalité : 6 Ouest-Ouest ; 3 étrangers-étrangers. Donc, un total de 9 cas sur 19 identifiés, soit un pourcentage de 47,37% où les DG ont choisi les cabinets auxquels les responsables sont des mêmes régions d'origine ou nationalités.

Toutefois, ni l'AU OHADA, ni le code déontologique de la profession, ni encore les normes, tant nationales qu'internationales ne font mention avec précision des modalités de choix des cabinets d'audit. Un CAC déclare à propos : « ... pour le choix du commissaire aux comptes, il n'y a pas de règlement, pas de mode d'emploi... ». Ces propos permettent de comprendre l'inexistence d'une démarche dans le processus de choix. De ce fait, en référence à l'AU OHADA, seuls les cabinets inscrits à l'ordre sont habilités à réaliser les missions d'audit légal. Donc, le cabinet choisi doit figurer dans la liste des cabinets inscrits au tableau de l'ordre de l'ONECCA. Un CAC relate à propos « ... c'est ça la loi mais... la réalité en est toute autre... ». Les propos de cet acteur font comprendre que la réalité du choix des cabinets est au-delà de l'unique norme qu'est l'inscription à l'ordre. De ce fait, suite à l'absence de règlement sur le mode de choix, l'incohérence entre la théorie et la réalité, l'analyse selon les régions/nationalités des responsables se trouve ainsi justifiée. Il se dégage donc qu'on ne peut s'en tenir aux seules appartenances des régions/nationalités des responsables des entités. Ceci dans la mesure où, il paraît tellement subjectif et peut découler d'une simple coïncidence. De ce fait, il nous convient de renvoyer au-devant de la scène les réalités des choix des cabinets d'audit.

4.2 MISE EN EXERGUE DES CRITÈRES DE CHOIX DES CABINETS D'AUDIT

Sur la question du choix des cabinets d'audit, il existe deux procédés : l'appel d'offre et le gré-à-gré. L'analyse des données révèle que plusieurs critères sont utilisés par les dirigeants pour établir la « short list », qui constitue la base du choix du CA.

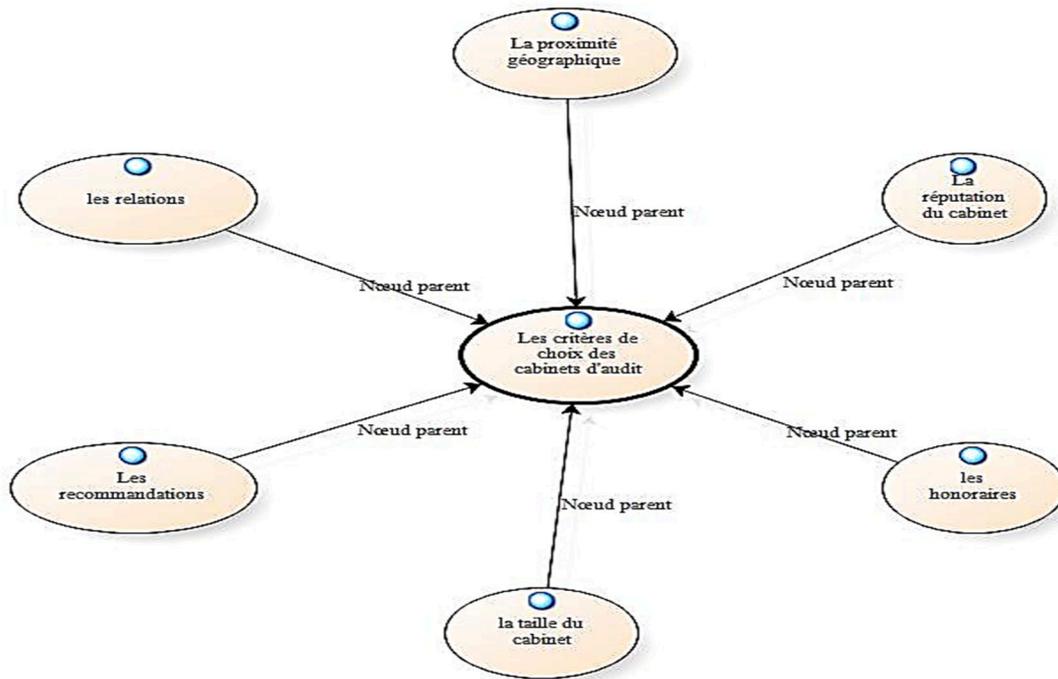


Fig. 2. Les critères de choix des cabinets d'audit au Cameroun

Source : NVIVO 10

4.2.1 LES RELATIONS COMME FACTEUR CLÉ DU CHOIX DES CABINETS D'AUDIT

S'agissant de ce critère, il convient de mentionner que les cabinets sont choisis sur des bases relationnelles. En effet, il s'agit des différentes relations existantes entre les responsables dirigeants des deux entités, y compris des affinités avec les actionnaires. Ces relations peuvent être d'ordres familial, professionnel, académique, identitaire et amical. Un auditeur déclare : « *c'est beaucoup plus le relationnel c'est-à-dire qu'il faut avoir un lien avec cette personne, un lien d'amitié, (en réfléchissant) un lien d'amitié, familial* ». Dans le même sillage, un Directeur Administratif et Financier (DAF) déclare : « *...c'était sur la base d'une relation, l'auditeur et le DG de l'époque étaient membres d'une association* ». Aussi, il peut s'agir des relations d'ordre professionnel. C'est-à-dire que les deux responsables se connaissent suite à leur rencontre lors des conseils d'administration. Parfois, le DAF ou chef comptable était un employé du cabinet. De ce fait, lorsque l'entreprise s'engage dans le choix du cabinet, ce dernier propose le cabinet où il a travaillé. Un directeur de cabinet élucide : « *...je n'étais pas surpris, l'un de mes collaborateurs qui travaille chez un client...et...lorsque le mandat m'a été confié, j'ai sus qu'il avait joué un rôle louable...* ». Lors de la constitution d'une société, le cabinet d'audit est choisi sur la base des relations qu'il dispose avec les notaires. Aussi, un cabinet d'audit peut effectuer chez un client des missions d'assistance comptable, fiscale, juridique etc. Ainsi, lors du changement du CAC, l'entreprise, satisfaite des travaux du cabinet conseil, désigne celui-ci comme CAC. Dans certaines circonstances, l'auditeur choisit à participer à la constitution de la société et suite aux relations développées lors de la constitution. Un DAF déclare à propos : « *...notre commissaire aux comptes avait contribué à la mise place de cette structure...donc c'est sur la base de cette relation ...* ». Cette analyse permet de comprendre que le cabinet est choisi sur la base des relations ayant vue le jour lors des missions ponctuelles.

Ces relations sont également d'ordre académique. Un CAC déclare à propos : « *... il est difficile pour un chef d'entreprise de délaissé son camarade commissaire aux comptes, pour confier la mission à un autre... c'est le relationnel...* ». De ce qui précède, convient-il de préciser que le choix des cabinets se fait sur des bases relationnelles et ces relations sont de plusieurs ordres. Ce qui corrobore la position de [19]. De ce fait, il existe un autre critère, très proche du relationnel : il s'agit des recommandations.

4.2.2 LE CHOIX SE FAIT SUITE AUX RECOMMANDATIONS

Les recommandations constituent un autre critère de choix des cabinets d'audit au Cameroun. Il s'agit des exhortations, des avis, des conseils de certains acteurs en relation avec les dirigeants d'entreprises, les conduisant à désigner un cabinet précis plutôt qu'un autre. Un CAC déclare sur la question « *c'est un lobbying pur, c'est vraiment du lobbying...* ». En effet, pour

la plupart des cas, ce sont des recommandations et ceci dans la mesure où les dirigeants d'entreprises, dans certaines situations, ne connaissent pas les auditeurs. Par conséquent, lors de la constitution de la société ou en cours d'exercice, le notaire peut recommander à un dirigeant un cabinet. Par ailleurs, il convient de rappeler que les administrateurs d'une entreprise, puisqu'ils le sont dans plusieurs autres, peuvent recommander un cabinet d'audit légal à l'une des entreprises de leurs portefeuilles. Un CAC affirme : « *c'est sur des recommandations des administrateurs puisqu'ils interviennent également dans d'autres entreprises en tant que tel...* ». La référence [19] dans ses études mentionne également les liens de nature diverse entre les deux acteurs.

Dans certaines circonstances, ces recommandations sont faites pour des entités qui sont des filiales des groupes internationaux. En effet, les décisions mises en application dans ces filiales émanent toujours et régulièrement de la maison mère. Car, la maison mère garantit les mêmes standards de travail que la filiale installée au Cameroun. De même, lorsqu'il y aura rotation du cabinet d'audit au niveau de la maison mère, elle va suivre en local. Toujours dans ce cadre, les interviewés ont fait recours à un autre vocabulaire pour qualifier ce phénomène de recommandation des cabinets d'audit : le référé. Un CAC déclare : « *...très souvent, pour les firmes internationales, les choix sont souvent faits en liaison avec leur holding et...les filiales qui sont ici ne choisissent pas leurs commissaires aux comptes en tant que tels, ce sont les maisons mères qui les leurs imposent...c'est juste... ce que nous appelons le référé. C'est la maison mère qui leur réfère le dossier...* ». De ces propos, il convient de noter que les plus grands cabinets sont référés par le siège. Puisque leurs clients sont dans la majorité des cas des multinationales, lorsqu'un cabinet est auditeur de la multinationale au siège, cela se répercute aux filiales. Un auditeur déclare à propos : « *c'est pour cela qu'on dit qu'ils sont référés, on ne change pas de commissaire aux comptes dans les filiales* ».

Cependant, cette situation engendre un certain déséquilibre dans le marché d'audit au Cameroun car, certains marchés sont à priori affectés à certains cabinets. Un CAC réagit à propos : « *...le cabinet Å va se battre pour chercher le marché or, PWC a des marchés acquis, le cabinet Å va se battre pour chercher le marché pourtant, Deloitte a des marchés acquis, KPMG a des marchés acquis, EY a des marchés acquis ...* ». Ce déséquilibre n'a qu'un effet subjectif car, les compétences des équipes de ces cabinets en local ne peuvent s'évaluer aux paires des équipes à l'international. S'agissant des cabinets de notre contexte d'étude, les compétences des responsables sont à priori évaluées au pair. Ceci dans la mesure où ils ont suivi les mêmes formations. Un directeur d'un cabinet national déclare sur la question : « *...ils ne sont plus compétents. Nous avons suivi les mêmes formations et ... qu'ont-ils de plus ? Rien...* ». Cette autre situation sur le phénomène de recommandations des cabinets d'audit suscite une interrogation sur la question des honoraires.

4.2.3 LES CABINETS D'AUDIT SONT DÉSIGNÉS SUR LA BASE DES HONORAIRES

Les honoraires jouent également un rôle déterminant dans le processus de choix d'un cabinet. Ceci en ce sens qu'ils constituent, des charges pour l'entreprise. En effet, lorsqu'un cabinet soumissionne pour un mandat, les propositions techniques et financières (honoraires) constituent les deux aspects à débat. Ainsi, lorsque les cabinets, candidats à un mandat sont tous des « Big 4 », les aspects techniques convergent, et la dissimilitude se situe au niveau des honoraires. Un CAC martèle sur la question : « *... lorsque les cabinets qui soumissionnent sont des Big, vous convenez avec moi que les propositions techniques seront identiques. Et ce sont les propositions financières qui feront la différence ...* ». Toujours sur la question des honoraires, certaines entreprises s'attèlent à procéder à des sondages, afin de s'assurer qu'elles ne supportent pas un taux exorbitant. Un DAF déclare à ce sujet : « *... nous faisons parfois des sondages dans d'autres structures pour voir ce qu'elles supportent comme honoraires...* ». Dans certaines circonstances, certaines entreprises (de petite taille) ne parviennent pas à s'offrir les services des « Big 4 » pour des raisons de coût. Par ailleurs, certains cabinets vont revoir à la baisse le montant des honoraires pour pouvoir agrandir leur portefeuille client. Rappelons que d'autres variables qui interviennent dans les honoraires constituent des facteurs de choix des cabinets d'audit : la proximité géographique entre l'entreprise et le cabinet, la réputation et la taille du cabinet.

4.2.4 LA PROXIMITÉ GÉOGRAPHIQUE COMME CRITÈRE DE CHOIX DES CABINETS

Une autre variable liée au choix des cabinets d'audit au Cameroun est la proximité géographique entre les deux entités. Notons qu'elle constitue la base de certaines recommandations. En effet, cette variable apparaît dans la mesure où non seulement les honoraires jouent un rôle primordial dans le processus de choix, mais, également, chaque dirigeant a toujours un objectif vital : réduire au maximum les charges afin d'accroître les résultats. De ce fait, le choix d'un cabinet qui est à proximité devient une nécessité. Un interviewé affirme sur la question : « *...tout entrepreneur doit réduire les charges et non les augmenter. Supposons que l'équipe soit constituée de 5 personnes et viendra de l'étranger. Les charges liées à la logistique et l'hébergement seront énormes...* ». Ces propos permettent de comprendre que l'objectif de réduction des charges est patent et synchrone à la rémunération des dirigeants. En effet, certains dirigeants reçoivent les primes et honneurs de la part des

actionnaires, suite aux résultats réalisés. Ainsi, l'inexistence d'une proximité géographique entre ces deux entités, entraîne une augmentation des honoraires à travers les débours.

Certaines entreprises considèrent la proximité du fait qu'elles sollicitent régulièrement leur cabinet d'audit. Un interlocuteur affirme à propos : « *...je ne peux être à Akwa et choisir un cabinet localisé à Yaoundé... donc, la proximité est une obligation parce qu'il y'a des consultations permanentes...* ». Le souci de travailler au quotidien avec son cabinet conduit les audités, à préférer les cabinets de proximité. Il se dégage tout de même que certains auditeurs trouvent que ce critère n'est pas criard car, tout dépend du type d'entreprise. Un auditeur affirme à propos que : « *... nous avons SODECOTON à Garoua, mais aucun cabinet de Garoua n'a jamais été commissaire aux comptes de SODECOTON. SODECOTON était audité à l'époque par EY et le cabinet Cameroun Audit Conseil...raison pour laquelle je dis qu'il n'est nullement un facteur déterminant car, il est un sous élément de l'aspect financier...* ». La réputation du cabinet du cabinet est aussi déterminante.

4.2.5 LA RÉPUTATION DU CABINET COMME UN FACTEUR CLÉ DE CHOIX

La réputation d'un cabinet est liée à son appartenance à un réseau important de cabinets. Certaines études affirment globalement que les grands cabinets « Big 4 » fournissent des services de certification de qualité indéniable. Cependant, dans le contexte du Cameroun, cette réputation s'analyse sous plusieurs aspects. Tout d'abord, il ressort que les cabinets appartenant au réseau des grands cabinets internationaux fournissent des services de meilleure qualité. Certains auteurs considèrent comme des indicateurs et attributs de mesure de la qualité des prestations. Un auditeur déclare : « *il y'a la notoriété et le nom commercial qui est un gage de travail de qualité ...* ». Toutefois, cette réputation est source de crédibilité des états financiers, et conforte les partenaires et investisseurs potentiels de la qualité des comptes. Cette célébrité constitue un privilège lors de la demande de crédit aux banques ou du même un facteur déterminant d'ouverture de son capital. Un auditeur martèle à propos : « *c'est la notoriété ... pourquoi ? lorsque vous désirez ouvrir le capital de votre société, une banque ou un potentiel investisseur peut s'engager lorsque nous sommes les certificateurs...c'est plus sérieux qu'une personne λ* ». De ces propos, constat est fait qu'une banque octroie aisément des crédits à une entités dont les comptes sont approuvés par une entité de renommée internationale. Donc, la réputation internationale du cabinet d'audit est un gage pour les entreprises qui désirent s'externaliser. Cette première position corrobore l'étude de [10].

En outre, on parle de réputation d'un cabinet en fonction de ses réalisations dans le domaine, de son expérience et de la perception des consommateurs de ses services. L'expérience dans le métier s'analyse sur la base des clients dont il dispose ou des clients avec lesquels, il a déjà travaillé. Ainsi, la réputation d'un cabinet n'est pas qu'internationale, elle est aussi nationale « *...la réputation nationale...les agents économiques qui parlent de nous, de ce dont nous avons déjà fait* » déclare un interlocuteur. Il faut également rappeler du fait qu'un cabinet soit présent dans d'autres pays lui confère une certaine réputation. Lorsque le cabinet a été auditeur des entreprises du même secteur d'activité que le potentiel client, cela lui confère également une gloire criarde. Un interviewé martèle à propos : « *...nous vérifions s'il a une expérience avec les entreprises du secteur...* ». Cependant, en fonction de la taille de l'entreprise, celle du cabinet lui confère une certaine prérogative dans le choix.

4.2.6 LA TAILLE DU CABINET

La taille du cabinet d'audit représente non seulement un autre critère de choix mais, également un mode d'évaluation de la qualité des prestations, puisqu'elle est une variable facilement observable et mesurable. Ceci se fait au travers des critères quantitatifs et objectifs tels que le nombre d'auditeurs et le nombre de clients ([14]). Cependant, puisqu'il est difficile de connaître avec exactitude l'effectif du portefeuille client des cabinets, le nombre d'auditeurs demeure le poids retenu dans cette étude. Un auditeur affirme à propos « *...prenons le cas de l'audité ENEO, la taille est louable car, lors des inventaires physiques des stocks, nous devons nous intervenir dans toutes les régions...* ». Ces déclarations montrent la significativité de la taille du cabinet dans le processus de choix, et celle-ci fonction de la dimension de l'audité. Ceci dans la mesure où l'audit de l'entité ENEO nécessite plus d'auditeurs que l'audit de Standard Chartered Bank car, cette entité dispose juste de deux agences au Cameroun. C'est dans ces conditions que certains cabinets nationaux ne parviennent à s'octroyer certains mandats pour défaut de taille, mesurée en termes de nombre d'auditeur « *... sur la question relative à la taille, il y'a des dossiers auxquels nous n'avons pas accès puisqu'ils sont confiés aux Big 4* ». Ce qui corrobore la position de [24] pour qui, la taille du cabinet est logiquement liée à sa réputation internationale.

Notons qu'il existe au Cameroun deux grandes procédures pour désigner un cabinet d'audit : les appels d'offre et le gré-à-gré. Le gré-à-gré est une situation contractuelle entre une entreprise et le cabinet, et les appels d'offres se font dans les entreprises publiques lorsque le budget affecté au projet a atteint un certain seuil. Malgré cela, il nous semble que les procédures des appels d'offres ne sont toujours pas respectées dans les entreprises publiques. Les relations familiales,

amicales, professionnelles et ethniques occupent une place centrale. Un CAC affirme sur la question : « ...pour les marchés publics au Cameroun, la valeur minimale est de 5 000 000. C'est la raison pour laquelle ils sont champions des quatre neuf, neuf. En effet, lorsqu'on fait par exemple le constat que la valeur du marché est de 50 000 000, et l'on désire l'attribuer à monsieur X, les responsables le fractionnent en 10 marchés de 4 999 999... ainsi, vous recevez 10 marchés... ». Ce qui fortifie les deux premiers indicateurs de choix présentés plus haut.

De l'ensemble des critères évoqués, il convient dans la présente étude, de faire mention des critères qui retiennent le plus l'attention des dirigeants d'entreprises au Cameroun.

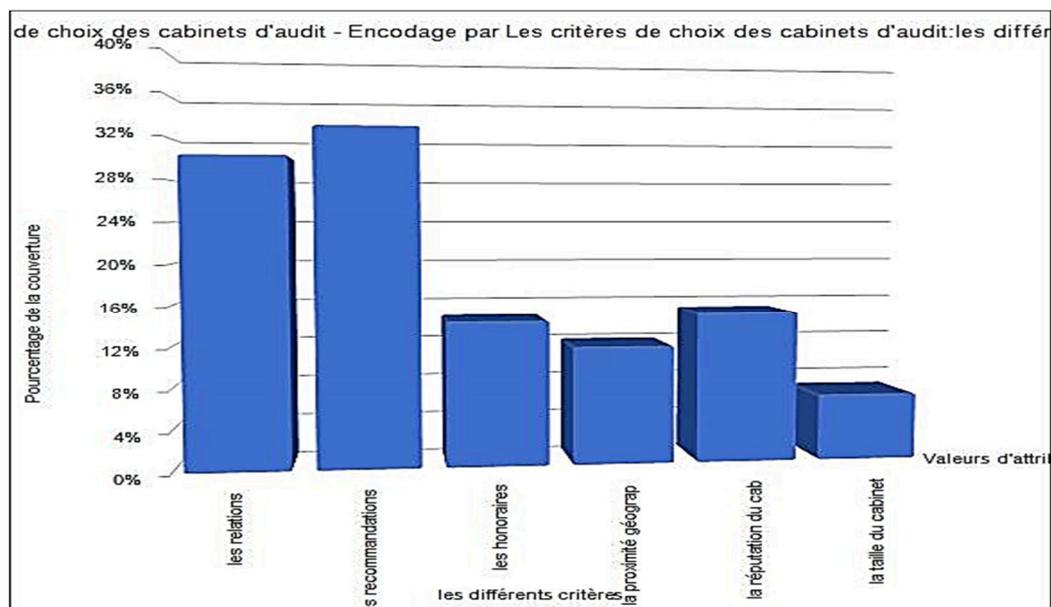


Fig. 3. Le pourcentage de la couverture des différents critères

Source : NVIVO 10

A la lecture de cette figure, le constat est que les critères ayant le plus meublés les propos des interviewés sont les recommandations (33,12%) et les relations (30,31%). Le tableau ci-dessous présente chaque critère en fonction de son pourcentage de la couverture et par rapport au nombre de cas.

Tableau 2. Les critères de choix des cabinets d'audit au Cameroun

Critères	% par rapport au nombre de cas	Pourcentage de couverture
Les honoraires	100 %	14,25 %
Les relations	91,66 %	30,31 %
Les recommandations	87,5 %	33,12 %
La réputation du cabinet	79,17 %	14,92 %
La proximité géographique	50 %	11,62 %
La taille du cabinet	37,5 %	6,50 %

Source : auteurs à partir de NVIVO 10

Ce tableau permet de comprendre que les dirigeants d'entreprises au Cameroun font plus recours aux cabinets d'audit au travers des honoraires (100% des cas), des relations (91,66% des cas), des recommandations (87,5% des cas), de la réputation du cabinet (79,17% des cas) ainsi que la proximité géographique (50% des cas). Un constat patent est que très peu d'entreprises font recours au critère taille du cabinet. Cela s'explique via le pourcentage des grandes entreprises dans notre contexte (0,2% selon [8]). La réputation est utilisée puisqu'elle constitue un facteur clé pour les projets bancables. Ceci découlant de la difficulté des entreprises (et plus précisément les PME qui représentent 99,8% du tissu économique) à avoir accès au financement bancaire. En effet, une lecture globale des résultats de ([25], [26], [27]) stipulent qu'une fine proportion d'entités

au Cameroun (en moyenne 20%) obtient le crédit bancaire. Toutefois, des critères identifiés, l'interrogation sur leur classification (objective ou subjective) semble nécessaire.

Tableau 3. Appréciation des critères de choix des cabinets d'audit au Cameroun

Types de critères	Contenu	Qualité de l'audit
Objectifs	La taille du cabinet	Bonne
	La réputation du cabinet	
Subjectif	Les honoraires Les relations Les recommandations La réputation du cabinet La proximité géographique	Biaisée

Source : auteurs

En effet, le choix des cabinets au Cameroun se fait au moyen des honoraires, des relations et recommandations, donc une subjectivité criarde. Un auditeur relate : « *le choix est beaucoup plus subjectif, lorsque je parlais du côté relationnel...* ». Puisque les dirigeants choisissent régulièrement leurs amis et connaissances, l'on qualifierait ce choix de subjectif. Un autre auditeur déclare à propos « *la plupart du temps, les gens choisissent leurs amis, leurs connaissances...donc, c'est beaucoup plus subjectif qu'objectif* ». Cependant, les grandes entreprises et les grands cabinets utilisent le réseautage. A préciser que lorsque c'est KPMG, l'auditeur d'une entité au siège (maison mère), c'est sa filiale qui sera CAC au niveau des filiales. Ainsi, le choix des cabinets est d'ordre subjectif : « *le choix des cabinets, c'est une affaire de business...il y en a qui...nous choisissons parce que nous sommes (un Big). Si tu me choisis sur ces bases-là, pour moi, ce n'est pas toujours objectif...* ». Ce procédé de choix entraîne la caducité de l'indépendance des auditeurs. Raison pour laquelle l'indépendance des auditeurs au Cameroun est difficile à démontrer ou même à vérifier. En effet, c'est l'entreprise qui paie le cabinet et dans un environnement socioéconomique où le marché d'audit n'est pas suffisamment réglementé, la perte d'un client engendre un déficit dans les ressources financières du cabinet. Pourtant, ceux disposent d'énormes charges en plus des cotisations au niveau de l'ONECCA. De ce fait, l'éthique des professionnels est mise à rude épreuve car, ils disposent en cognition leurs clients qui constituent la source des ressources financières. Cette situation non louable découle du faible effectif des entités qui sollicitent les services des auditeurs. En effet, l'ONECCA en 2017, a recensé plus de 5000 structures agréées aux services des cabinets d'audit légal mais, qui se sont abstenues. Cette privation engendre une situation de monopole des entreprises et accroît leurs pouvoirs à l'égard des cabinets. Raison pour laquelle certains auditeurs font face, lors des différentes missions, aux menaces et pressions des audités.

De ce qui précède, nous concluons que : ***les dirigeants d'entreprises au Cameroun s'appuient sur des critères beaucoup plus subjectifs qu'objectifs dans le choix du cabinet d'audit et ces critères n'améliorent pas la qualité de l'audit.***

Puisque l'échantillon de cette étude est constitué de deux grands groupes de cabinets : les cabinets nationaux et internationaux, l'analyse de contenu nous permet de conclure que :

- ***Les cabinets internationaux sont beaucoup plus choisis sur des bases de recommandations que de relations. Les autres critères étant les honoraires, la réputation, la taille du cabinet et la proximité géographique ;***
- ***Les cabinets nationaux sont beaucoup plus choisis sur des bases relationnelles que de recommandations. Les autres critères étant la réputation, la proximité géographique et les honoraires.***

5 CONCLUSION

L'objectif de notre étude était de comprendre les critères de choix des cabinets d'audit au Cameroun. Il ressort de ce fait que plusieurs critères sont utilisés par les entreprises : il s'agit entre autres des honoraires, des relations, des recommandations, la réputation et la taille du cabinet. Dans l'ensemble, notons que la taille est considérée comme un critère dual (c'est-à-dire objectif et subjectif). Il ressort de l'analyse que les critères de choix sont beaucoup plus subjectifs qu'objectifs et par conséquent, n'améliorent pas la qualité de l'audit : source d'une relation de connivence entre les deux acteurs.

Cette étude contribue à enrichir le fond croissant des travaux sur la qualité de l'audit dans le contexte du Cameroun. Elle nous présente tout de même la pertinence de l'approche qualitative à la compréhension des phénomènes contemporains. Aussi, les dirigeants d'entreprises seront désormais avertis sur les critères de choix. Et de ce fait, le législateur pourrait s'engager en la mise sur pied d'un canevas de choix des cabinets.

La faible taille de l'échantillon sur le plan statistique est la principale limite de cette étude. Notons en rappel qu'elle est satisfaisante par rapport à l'approche méthodologie choisie avec le phénomène de saturation théorique. Ainsi, comme piste de recherche futur, l'on pourrait poursuivre cette étude par l'approche quantitative afin d'augmenter la taille de l'échantillon, qui sera plus favorable à la généralisation sur le plan statistique.

REMERCIEMENTS

Les auteurs remercient le directeur de publication de la Revue International Journal of Innovation and Applied Studies, le comité scientifique ainsi que les arbitres pour leurs commentaires constructifs qui ont permis d'améliorer le contenu scientifique de ce papier.

RÉFÉRENCES

- [1] B. Colasse, « Auditer, une mission impossible ? », *Public Accounting*, n° 39, pp.38-39, 2003.
- [2] A. Omri, F. G. Hakim and F. B. Triki, « Impact de l'audit externe sur la qualité du résultat comptable : Cas des entreprises tunisiennes cotées », *Revue gouvernance automne*, 19p, 2009.
- [3] S. R.Fotso, « L'efficacité de la structure de contrôle des entreprises camerounaises », Thèse de Doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Franche-Comte, 430 P, 2011.
- [4] S. V. Gandja, « Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en développement », *Comptabilité sans Frontières*, pp : 1-28, 2013.
- [5] E. L. De Angelo, « Auditor Size and Audit Quality », *Journal of Accounting and Economics*, vol 3, n°3, pp: 183-199, 1981.
- [6] S. Audoussert-Coulier, « L'utilisation des honoraires d'audit pour mesurer la qualité de l'audit : théorie et évidence », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, pp : 152-180, 2009.
- [7] A. Mballa and J. R. Feudjo, « Peut-on faire confiance aux états financiers ? Le cas de 8 entreprises camerounaises », *1ère journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle*, 24p, 2016.
- [8] INS, Rapport deuxième recensement général des entreprises, 2016.
- [9] J. Azibi, « Qualité d'Audit, Comité d'Audit et Crédibilité des États Financiers après le Scandale Enron : Approche Empirique dans le Contexte Français », Thèse de Doctorat ès Sciences de Gestion, Université de Tunis, 282 p, 2014.
- [10] Gonthier-B and Schatt, « Quels sont les déterminants de la rémunération des auditeurs ? Le cas français », *Comptabilité et connaissance*, 22p, 2005.
- [11] C. Piot and A. Schatt, « Comment renforcer la réglementation sur l'indépendance des auditeurs ? Quelques leçons tirées du marché Français », *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, 37p, 2010.
- [12] C. Richard, « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue française de gestion*, no 147, pp : 119-131, 2003.
- [13] M. Portal, « Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 17, pp : 37-65, 2011.
- [14] M. Chemingui, « Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : Application selon la démarche du paradigme de Churchill », thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Franche-Comté, 407 P, 2004.
- [15] E. B. Saad and C. Lesage, « Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 27p, 2007.
- [16] R. Bethoux, « Approche du marché des cabinets d'expertise comptable (1re partie) », *Revue Française de Comptabilité*, 2006.
- [17] I. Porcel and P. Barre, « Comment entreprises et associations trouvent et choisissent leur expert-comptable », *Revue Française de Comptabilité*, N°437, 2010.
- [18] A. Bricard, « Le marché de la profession comptable », Collection Pratique Professionnel, réflexions d'experts, 2012.
- [19] G. Djongoue, « Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises Camerounaises », Colloque international, la gouvernance : Quelles pratiques promouvoir pour le développement de l'Afrique, Université Catholique de Lille France, 25p, 2007.
- [20] Finet et al., *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers*, édition De Boeck Université, 1ère édition, 2005.
- [21] Glaser and Strauss, *The discovery of grounded theory: strategy of qualitative research*, Wiedenfeld et Nicholson, London, 1967.
- [22] Wacheux, *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Paris : Economica, 1996.
- [23] Martin and Virginie, « Les Etudes Qualitatives », *Revue Française de Marketing*, n°204, 2005.

- [24] J. R. Feudjo and J. P. Tchankam, « Les déterminants de la structure financière : comment expliquer le paradoxe de l'insolvabilité et de l'endettement des PMI au Cameroun ? », *Revue Internationale PME*, vol. 2, 2012.
- [25] H. Wamba, « Capital social et accès des PME africaines au crédit bancaire : le cas du Cameroun », *La revue des sciences de gestion, direction et gestion* N° 15, pp :259-260, 2013.
- [26] C. L. Nguena, « Déficit de financement des PME au Cameroun : A qui la faute ? », *AAYE Policy Research Working Paper series*, n°12, 2013.