

Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone

Alain Gilles **FOKA TAGNE**, Doctorant à la FSEG de l'Université de Dschang, département de Finance Comptabilité, BP. 110 Dschang-CAMEROUN, alainfoka58@yahoo.fr

Joseph **NDASSI YEPGNOU**, Doctorant à la FSEG de l'Université de Dschang, département de Finance Comptabilité, BP. 110 Dschang-CAMEROUN, josephndassi@yahoo.fr

David **KAMDEM**, Maître de Conférences, Université de Douala-FSEGA, BP. 4032 Douala-CAMEROUN, kamdemd64@yahoo.fr

Résumé

La vulnérabilité des commissaires aux comptes vis-à-vis des dirigeants sont des sujets qui alimentent actuellement la chronique en Afrique subsaharienne et plus particulièrement au Cameroun. C'est dans cette perspective que notre étude s'ambitionne de vérifier si la qualité d'audit dans cette contrée de la planète ne serait-elle pas attribuable au manque d'incitation liée aux honoraires. En s'appuyant sur les analyses de classification et économétriques par la méthode de la régression logistique sur les données recueillies par questionnaire auprès de 40 cabinets d'audit au Cameroun, les résultats montrent que la qualité de l'audit peut s'expliquer par les honoraires incitatifs. Plus spécifiquement, ce résultat montre que la probabilité d'avoir un audit de qualité est d'autant plus grande lorsque les honoraires d'audit sont négociés à la hausse et d'autant plus faible, s'ils sont négociés à la baisse.

Mots clés : honoraires incitatifs, qualité d'audit, compétence, indépendance, théorie de l'agence

Incentive fees at the heart of a reflection on the quality of auditing in French-speaking sub-Saharan Africa

Abstract

The vulnerability of auditors with respect to the managers is an issue which currently makes headlines in sub-Saharan Africa and more particularly in Cameroon. It is with this in mind that this study seeks to verify if the quality of auditing in this region of planet is not imputable to the lack of incentives related to fees. Using classification and econometric analyses through the application of a logistic regression on data collected by questionnaire on 40 auditing firms in Cameroon, we find that the quality of auditing can be explained by the incentive fees. More specifically, this study shows that the probability of having a quality audit is higher when the auditing fees is increased and lower if they are reduced.

Key-words: incentive fees, quality of auditing, competence, independence, agency theory

Introduction

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel joué par l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre les producteurs et les utilisateurs de l'information comptable, tout en garantissant l'image fidèle. A cet effet, Carassus et Cormier (2003) suggèrent que l'information comptable devrait être contrôlée par un auditeur indépendant et compétent en vue d'assurer d'une part la crédibilité à l'information produite et d'autre part, permettre aux utilisateurs et notamment aux actionnaires de faire confiance aux données comptables communiquées. Les scandales survenus dans les entreprises emblématiques (Enron aux USA, Parmalat en Italie, Batam en Tunisie et bien d'autres) au cours des années 2000, n'ont contribué qu'à remettre en question ce rôle attribué aux auditeurs dans la sphère économique. Dès lors, un climat de méfiance règne désormais entre les consommateurs des outputs comptables et les auditeurs chargés du contrôle de ces informations. Afin d'établir la confiance entre les différentes parties prenantes dans les pays occidentaux, les nouvelles règles en matière d'évaluation et de contrôle de la qualité d'audit ont été introduites aux réglementations existantes. Il s'agit par exemple de la Sarbanes Oxley Act aux USA et la loi sur la sécurité financière en France. Ces nouvelles lois occidentales apparaissent tout d'abord comme un cadre propice de gestion des risques et de prévention des fraudes dans les organisations, ensuite comme un outil de renforcement de l'indépendance des auditeurs et enfin comme un outil de protection des intérêts des parties prenantes. En Afrique subsaharienne francophone, cette profession est régie par l'acte uniforme OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires). Si l'encadrement juridique de cette profession suite aux multiples scandales financiers a subi de profondes mutations en Occident, il faut noter pour le regretter avec Ndjetcheu (2013) que la législation OHADA en matière de contrôle des sociétés est restée statique. Or, un tel constat soulève selon ce dernier inévitablement la problématique de l'efficacité de ce texte à garantir l'indépendance des auditeurs. Compte tenu des insuffisances de cette loi et de l'ampleur de la corruption, on observe en Afrique une déviance toute à fait particulière de la part des professionnels de l'audit. Pour protéger leurs mandats, ils sont très souvent obligés d'émettre une opinion favorable à la gestion des dirigeants. L'étude de Djongoue (2007) décrit bien le comportement des auditeurs en contexte africain. D'après cet auteur, les CAC reçoivent les rémunérations des responsables de l'entreprise en dehors des honoraires de la mission. Sur le plan interne de leur cabinet d'audit, l'auteur insinue que le niveau de rémunération n'est pas attrayant, que les salaires ne sont souvent pas payés à temps, par conséquent leurs collaborateurs ne sont pas toujours

à l'abri du besoin. Cette situation selon l'auteur rend les professionnels de la comptabilité vulnérables et prêts à succomber à toute proposition des responsables de l'entreprise au prix de l'opinion.

Dans la littérature, divers travaux se sont intéressés aux déterminants de la qualité d'audit et ont mis en exergue différents facteurs susceptibles de la favoriser. Il s'agit du taux de litige (Hottegindre et Lésage, 2007), des facteurs liés aux comportements des audités (Sakka et Manita, 2011 ; Djouts Wamba et Foka Tagne, 2014), des facteurs liés aux comportements des auditeurs (Gaddour, 2013), des facteurs liés au processus d'audit (Manita, 2009). Dans le cadre de cette étude, nous allons nous intéresser aux mécanismes incitatifs d'honoraires d'audit. Du coup, nous nous interrogeons si la modification du montant des honoraires pourrait avoir un effet sur la qualité de service rendu par les auditeurs en Afrique subsaharienne ?

Compte tenu de la spécificité du socle comptable en matière de sécurisation de l'information comptable et de l'ampleur de la corruption dans les pays d'Afrique subsaharienne, notre travail a un intérêt certain dans la mesure où elle cherche à vérifier si les mécanismes incitatifs liés aux honoraires d'audit qui ont fait leurs preuves en occident, pourront être transposés en Afrique afin d'avoir un audit de qualité. Plus spécifiquement cette étude s'ambitionne de vérifier si l'augmentation ou la baisse du montant des honoraires pourra avoir un effet sur la qualité d'audit.

A partir des analyses descriptives, de classification et de régression logistique effectuée sur les données recueillies par questionnaire au mois de novembre 2013 auprès de 40 Cabinets d'audit présents au Cameroun, nous allons pouvoir l'expérimenter. Le choix du Cameroun se justifie par la spécificité culturelle de la gouvernance de ses entreprises qui semble être représentative de celle de la plupart des pays de l'Afrique subsaharienne francophone.

Le présent article est structuré en trois parties. La première section présente une revue de la littérature sur le sujet. La deuxième section décrit la démarche méthodologique. La troisième section quant à elle présentera les résultats et leur discussion.

1. Revue de la littérature

Cette section met en évidence les outils mobilisés pour apprécier la qualité d'audit et présente ensuite les honoraires d'audit comme mécanismes incitatifs à la production d'un audit de qualité.

Appréciation de la qualité du service rendu par les auditeurs : une approche multidimensionnelle

La qualité du service rendu par les auditeurs est difficilement appréciable à cause du manque de visibilité du résultat d'audit. D'après Manita et Chemangui (2007), le processus d'audit est très complexe, inobservable par les tiers et la standardisation des rapports d'audit dans le contenu et la formalisation n'offre que peu de différenciation. Pour ces coauteurs, il semble difficile de détecter un audit de mauvaise qualité, sinon qu'à la suite d'une faillite révélée par les médias. Aussi, il paraît difficile, voire impossible de dénombrer la quantité d'audit de mauvaise qualité qui passe dans les mailles des médias. Conscient de ces difficultés, les chercheurs en comptabilité convergent vers l'identification d'un certain nombre d'attributs pour évaluer la qualité d'audit. Dans ces études, les chercheurs tentent d'appréhender la qualité d'audit à travers les caractéristiques de l'auditeur (De Angelo, 1981 ; Djoutsa et Foka, 2014). Traditionnellement, ce concept se conçoit à partir de la définition de De Angelo (1981) qui se résume à travers deux dimensions telles que la compétence et l'indépendance. De manière évidente, la première dimension dépend des capacités technologiques et intellectuelles de l'auditeur alors que la seconde dépend de l'indépendance de fait et d'apparence de l'auditeur. Selon Citron et Taffler (1992), un rapport d'audit sera de qualité s'il résulte d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. Flint (1988), quant-à lui, précise que « les auditeurs doivent posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisante pour mener à bien un audit financier ». De même, Lee (1993) suppose qu'un auditeur est compétent s'il est « suffisamment qualifié et expérimenté pour vérifier la qualité des états financiers et ainsi l'attester auprès des actionnaires et des autres utilisateurs intéressés ». Dans l'ensemble, de nombreux auteurs ont retenu cette double approche (l'indépendance et la compétence) pour définir la qualité de l'audit. Cependant, certains chercheurs (Manita, 2009 ; Sakka et Manita, 2011) intègrent le processus de l'audit comme troisième dimension pour appréhender la qualité d'audit. A cette vision multidimensionnelle autour du concept de la qualité d'audit, s'ajoutent d'autres obstacles : la détermination des indicateurs de mesure.

Les études axées sur l'indépendance de l'auditeur montrent que celle-ci est au cœur de métier des auditeurs externes et constitue la principale garantie de leur objectivité d'opinion. Selon Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance peut se situer à trois niveaux : l'indépendance dans la programmation des travaux d'audit, c'est-à-dire que l'auditeur doit décider seul du programme d'audit à mettre en place ; l'indépendance d'investigation, ce qui nécessite une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulations pas d'autres acteurs ; et enfin l'indépendance dans le reporting, qui stipule une liberté de communication des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion. Ces prédictions de Mautz et Sharaf (1961) ont été confirmées par les travaux de Djoutsa Wamba et Foka Tagne (2014) qui sont arrivés à la conclusion qu'un auditeur

indépendant est celui qui a la liberté de programmation des activités de l'audit ainsi que la liberté de communication des résultats de l'audit contrairement à un auditeur dépendant qui perçoit une rémunération autres que les honoraires de la mission d'audit et offre des services autres que ceux de l'audit au même client. Pour Audousset-Coulier (2008), l'indépendance financière et l'indépendance d'opinion sont également appréciées en fonction des montants d'honoraires perçus par les auditeurs. Les honoraires d'audit et de non-audit permettent de mesurer la dépendance économique d'un auditeur par rapport à un client donné.

Les études qui se sont focalisées sur la compétence de l'auditeur pour appréhender la qualité d'audit sont unanimes qu'appréhender ce concept nécessite plusieurs critères. Bon nombre d'auteurs se sont intéressés à la taille du cabinet, à l'appartenance de l'auditeur au groupe des plus grands cabinets d'audit internationaux, à la réputation et à l'importance des honoraires de l'auditeur (De Angelo, 1981 ; Djoutsa Wamba et Foka Tagne, 2014). Pour certains auteurs, il faudra s'appuyer sur la personnalité de l'auditeur et ses caractéristiques professionnelles (Kelly et Margheim, 1990), sur le contrôle de la qualité d'audit et des procédures de révision (Margheim et Pany, 1986) et sur la structure de la firme d'audit (Malone et Robert, 1996). Des signaux d'incompétence des auditeurs sont mis en évidence par certains auteurs. Pour eux, un auditeur serait incompetent s'il manque d'expérience (Bazerman et al, 1997), s'il emploie les méthodes et les procédures d'audit inadaptées (Sikka et al, 1998). Allant dans le même sens, il ressort des travaux de Djoutsa Wamba et Foka Tagne (2014) qu'un auditeur serait incompetent s'il ne respecte pas les étapes du processus d'audit ainsi que le chronogramme d'intervention lors des différentes missions.

La troisième dimension utilisée pour capter la qualité d'audit est le processus d'audit. Sur ce plan, plusieurs chercheurs (Manita et Chemangui, 2007) ont plaidé pour un dépassement des approches indirectes d'évaluation d'audit pour une réorientation de l'analyse de la qualité basée sur le processus d'audit. Les auteurs suggèrent que l'évaluation de ce processus doit être effectuée par le comité d'audit, étant donné son accès privilégié à l'information et la place centrale qu'il occupe dans le processus de contrôle.

En définitive, pour apprécier la qualité d'audit dans le cadre de cette étude, nous allons nous intéresser aux critères issus des dimensions classiques de la qualité d'audit pour la simple raison que ceux du processus d'audit sont beaucoup plus adoptés dans le cadre d'un audit mené par le comité d'audit qui est un organe interne à l'entreprise.

Après avoir identifié les dimensions utilisées pour cerner la qualité d'audit et leurs différents indicateurs de mesure, il serait dès lors intéressant d'analyser à travers la théorie de l'incitation la relation entre les honoraires d'audit et la qualité d'audit.

Contribution des honoraires incitatifs à la production d'un audit de qualité

Les honoraires d'audit sont considérés par la théorie d'agence comme un mécanisme d'incitation utilisé par l'entreprise pour inciter l'auditeur à produire un service de qualité. L'incitation n'a d'effet que lorsque l'auditeur peut ajuster ses efforts. Au moment où l'entreprise met en place son contrat avec l'auditeur, elle tient compte de l'aléa moral. Il s'avère à cet effet que le modèle principal-agent tel que décrit par la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) est un modèle de partage du risque en situation d'asymétrie informationnelle. L'opportunisme post contractuel (aléa moral) trouve sa source dans l'existence d'information cachées par l'agent (auditeur) dans la mesure où il peut profiter du fait d'être le seul à connaître son niveau d'effort pour cacher son véritable effort et ainsi capter une rente informationnelle. Le principal (l'entreprise), s'il ne peut pas détecter correctement le niveau d'effort de l'auditeur peut mettre en place des incitations basées sur les retributions pour que l'auditeur poursuive leurs objectifs au lieu des siens. Il est évident que l'inobservabilité des résultats de l'audit par le principal ne lui permet pas de distinguer la production suite aux efforts réels de l'auditeur et celle liée aux événements indépendants de sa volonté. L'enjeu est donc pour l'entreprise de concilier risque et incitation en proposant un contrat efficace dans lequel les coûts engendrés par la prise de risque sont compensés par les gains générés par les mesures incitatives. L'objectif étant d'inciter l'auditeur à adopter un comportement conforme au souhait de l'entreprise. Selon le principe de l'intensité des incitations, le niveau optimal d'intensité dépend de la rentabilité d'accroissement des efforts, de l'aversion de l'auditeur pour le risque, de la précision dans la mesure de la performance et de la capacité de l'auditeur à répondre aux incitations. Les mesures de contrôle vont augmenter avec l'intensité des incitations en dépit des coûts supplémentaires que cela implique. Si l'entreprise n'a pas les moyens de contrôler la façon dont l'auditeur répartit ses efforts et son temps entre les différentes tâches qui lui sont assignées, les rendements marginaux de l'auditeur pour les différentes tâches doivent être égaux, sans quoi, il aura toujours tendance à privilégier les contrats pour lesquels les incitations sont les plus fortes.

Variation des honoraires à la hausse et qualité de service rendu par les auditeurs

Les études récentes ont examiné le rôle de certains mécanismes de gouvernance sur les honoraires d'audit (Mitra et al., 2007 ; Vafeas et Waagelein, 2007). D'après ces études, le montant des honoraires d'audit est censé refléter la valeur de l'entreprise auditrice en matière d'exigence pour la qualité. On peut supposer que plus ce montant est élevé, plus le cabinet pourra investir en temps et en moyens pour détecter toutes les anomalies dans les états financiers produits par le dirigeant, si elles existent. C'est ainsi qu'O'Sullivan (2000) et Hay et al. (2008) signalent dans leurs travaux que les honoraires d'audit reflètent les coûts associés aux auditeurs efficaces. A titre d'illustration, on note que les auditeurs appartenant aux réseaux internationaux « Big », disposent des moyens humains et matériels importants. Ils sont selon Piot (2001) reconnus par leur approche systémique et structurée de l'audit, et perçoivent par conséquent des primes très élevées pour leur expertise et leur savoir faire. Autrement dit, des honoraires d'audit élevés contribuent à réduire la gestion du résultat. Antle et al. (2006) trouvent cet argument plutôt autrement car, dans leur étude, ils trouvent que les honoraires d'un montant élevé entraînent une augmentation de la gestion des résultats. Allant dans le même sens, Higgs et Skantz (2006) soulignent que plus le montant des honoraires est élevé, plus l'indépendance est remise en cause.

Dans un contexte où les acteurs adoptent un comportement rationnel, il est évident de conclure que l'augmentation des honoraires d'audit serait un élément motivant l'auditeur à donner le meilleur de lui pour une vérification minutieuse des états financiers de synthèse dont il a la charge. Ainsi, nous pouvons déduire l'hypothèse ci-après :

Hypothèse 1: l'augmentation des honoraires d'audit a une influence positive sur la qualité de service rendu par un auditeur.

Effet de la réduction des honoraires d'audit sur la qualité de service rendu par les auditeurs

La variation des honoraires d'audit à la baisse peut avoir des corollaires sur l'organisation de la mission d'audit : la recomposition de l'équipe des jeunes auditeurs sans expériences ou la réduction du budget temps.

Afin de maintenir son contrat avec l'entreprise, l'auditeur peut céder à certaines pressions exercées par son client, telle que la menace de changement de l'auditeur en cas de désistement sur le taux d'honoraires proposés. Une des raisons évoquée par un client pour changer d'auditeur est l'espérance d'obtenir des honoraires réduits de la part de l'auditeur nouvellement nommé (Hay et al. 2006). Dans le cas où les honoraires sont réduits, l'associé en charge de la mission peut être amené à composer son équipe de jeunes auditeurs dont le tarif horaire est relativement faible en évitant de recourir à des

auditeurs plus expérimentés dont le tarif est plus élevé. La composition de l'équipe ainsi faite, peut se révéler préjudiciable pour la qualité d'audit dans la mesure où l'expérience est un facteur ayant une incidence significative sur celle-ci. Ainsi, nous sommes en droit de déduire l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : la recomposition de l'équipe suite à la baisse des honoraires a une influence négative sur la qualité d'audit.

Dans la littérature, certains auteurs ont associé la baisse des honoraires à la pression temps (Malone et Robert, 1996). En effet, la littérature révèle que si l'auditeur perçoit des honoraires bas, cela pourrait avoir un impact sur le volume horaire de travail et par conséquent sur la qualité d'audit. Ces propos ont été confirmés par Gaddour (2013) en ce sens que, dans son étude, il ressort que la réduction du temps d'exécution de la mission est corrélée positivement et de manière déterminante avec les comportements de réduction de la qualité d'audit. Choi et Wong (2006) poursuivent en insinuant que les honoraires d'audit anormalement élevés diminuent la qualité de révélation des auditeurs et ont un effet négatif sur la qualité des états financiers produits. L'argument soutenant leur hypothèse serait que le cabinet, en vue de sauvegarder sa rentabilité, réduit les heures de travail ; ce qui va affecter la capacité des auditeurs à détecter les anomalies ou erreurs dans les états financiers. David et al., (2006) nuance cette approche en insinuant que la qualité d'audit ne dépend pas seulement du nombre d'heures de travail sur une mission, mais aussi des moyens techniques mis en œuvre ; qu'ils s'agissent d'outils informatiques ou de moyens humains très spécifiques intervenant à l'occasion de certains contrôles. En s'alignant sur la pensée de Choi et Wong (2006), nous pouvons déduire l'hypothèse ci-après :

Hypothèse 3 : la réduction de la durée de la mission suite à la baisse des honoraires a une influence négative sur la qualité d'audit.

Au regard des développements présentés ci-dessus, il est possible de conclure à l'existence d'une relation entre les mécanismes incitatifs liés aux honoraires d'audit et la qualité d'audit. L'expérimentation à partir des données issues d'un échantillon de cabinet d'audit au Cameroun contribuera à la vérification empirique des prédictions de la littérature. Avant d'y parvenir, il sera nécessaire de présenter tout d'abord le cadre méthodologique de cette étude.

2. Cadre méthodologique de l'étude

Il s'agit dans cette démarche de présenter tout d'abord, la procédure de constitution de l'échantillon et de collecte des données, ensuite la construction du modèle théorique de recherche et l'opérationnalisation des variables et enfin la présentation des outils statistiques d'analyse des données.

Echantillon et collecte des données

L'étude porte sur l'ensemble des Cabinets d'audits répertoriés par l'ONECCA (Ordre National des Experts Comptables du Cameroun) en septembre 2013. Il est à noter qu'au Cameroun, nul ne peut exercer la profession comptable libérale s'il n'est pas préalablement inscrit au tableau de l'ONECCA. Compte tenu du temps imparti et des moyens modestes à notre disposition, nous nous sommes limités aux seuls cabinets de la ville de Douala pour la simple raison que cette ville regorge environ 80% de l'effectif total des cabinets d'audit installés au Cameroun. Pour la collecte des données, un questionnaire a été conçu et administré au mois de novembre 2013 à chacun des 75 représentants de Cabinet que nous avons au préalable contacté par téléphone pour les inviter à prendre part à l'enquête. Sur les 75 Cabinets sélectionnés, 40 ont effectivement répondu (soit un taux de réponse de 53,33%). Ce taux nous semble satisfaisant dans le contexte de l'étude.

Modèle théorique de l'étude et opérationnalisation des variables

L'examen de la littérature nous a conduits à établir un lien entre les mécanismes incitatifs liés à la variation des honoraires d'audit et la qualité d'audit. Le positionnement épistémologique épouse le positiviste qui semble approprié pour mieux expliquer cette relation. C'est ainsi que nous avons adopté une démarche hypothético-déductive. Les exigences d'une telle approche impliquent la construction d'un modèle théorique de recherche défini au préalable à partir de la littérature (Thietart, 2007). Ainsi, dans le cadre de cette étude, le modèle économétrique que nous proposons pour mettre en évidence ce lien se présente comme suit :

$$QL_AUD = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_i + u \quad (1)$$

Avec X_i , les variables explicatives ; β_0 , le terme constant ; β_i , les coefficients de la régression et u , le terme d'erreur. La forme empirique complète du modèle est :

$$QL_AUD = \beta_0 + \beta_1 AUG_HONO + \beta_2 REDUC_TEMPS + \beta_3 RECOMP_EQUIP + u \quad (2)$$

QL_AUD désigne la qualité d'audit. Elle constitue la variable à expliquer. Elle est appréhendée à travers 2 dimensions représentant la qualité de l'auditeur : la compétence et l'indépendance. Le tableau 1 ci après présente l'opérationnalisation de cette variable.

Tableau 1: Opérationnalisation de la qualité d'audit

Variable	Dimensions	Indicateurs
Qualité d'audit (QL_AUD)	<i>Compétence</i>	- Appartenance à un réseau International ; - Respect des étapes du processus d'audit ; - Besoin de la collaboration du client pour mener à bien la mission ; - Besoin d'assez de temps pour mener à bien votre mission ; - Respect du chronogramme d'intervention lors des missions ; - Composition de l'équipe auditrice en fonction des honoraires.
	<i>Indépendance</i>	- Perception des honoraires autres que celui de l'audit ; - L'offre d'autres services que celui de l'audit au même client ; - Participation du cabinet à l'établissement des états financiers du client.

Une analyse de classification par la méthode nuée dynamique sur les différents indicateurs liés à chaque dimension (compétence et indépendance) nous a en fin de compte permis de dresser d'une part le profil des auditeurs compétents et d'autre part, celui des indépendants. Ainsi, la compétence et l'indépendance deviennent des variables binaires prenant chacune la valeur 1 si l'auditeur a le profil d'un compétent ou d'indépendant, et 0 sinon.

AUG_HONO désigne l'augmentation des honoraires d'audit. C'est une variable dichotomique prenant la valeur 1 si l'auditeur déclare que ses honoraires ont varié à la hausse par rapport à ceux obtenus précédemment chez le même client et 0 sinon.

RECOMP_EQUIP désigne la reconstitution de l'équipe d'auditeur. Elle est une variable binaire prenant la valeur 1 si l'auditeur déclare qu'en cas de baisse des honoraires, qu'il a recomposé son équipe d'intervention et 0 sinon.

REDUC_TEMPS désigne la réduction du temps imparti pour la mission d'audit. C'est une variable dichotomique prenant la valeur 1 si l'auditeur déclare qu'en cas de baisse des honoraires, qu'il a contracté la durée de la mission et 0 sinon.

Outils statistiques d'analyse des données

Les données recueillies ont été traitées avec le logiciel SPSS et pour cela, nous avons utilisé en ce qui concerne les analyses descriptives, les tris à plat, pour les analyses de classification, la méthode nuée dynamique et pour les analyses explicatives, la régression logistique. Cette régression permet d'expliquer une variable dépendante et de nature binaire (*QL_AUD*), en fonction de plusieurs autres variables dites explicatives. L'avantage de cette analyse est qu'elle prenne en compte les interrelations pouvant exister

entre l'ensemble des variables explicatives. De même, elle est très souvent utilisée dans les études similaires.

3. Résultats et discussions

Nous allons présenter d'abord les résultats d'analyses descriptives, ensuite les résultats d'analyses de classification et enfin les résultats d'analyses explicatives.

résultats d'analyses descriptives

Les auditeurs enquêtés sont différents de part leur grade et leurs responsabilités au sein des cabinets. On relève que 47,5% d'entre eux sont des seniors, 12,5% des directeurs, 10% des associés, 12,5% des auditeurs juniors, 7,5% des chefs de mission et 2,5% respectivement pour assistants comptables, experts comptables, experts comptables stagiaires et pour managers assistants. 97,5% de ceux-ci utilisent la majorité de leur temps au Commissariat Aux Comptes. D'après la pyramide des âges, l'étude révèle que 2,5% d'entre eux sont âgés de moins de 25 ans, 27,5% entre 25 et 30 ans, 50% entre 30 à 50 ans et 20% plus de 50 ans. 87,5 % d'entre eux sont des hommes.

Les cabinets où exercent ces auditeurs ont à 60% le statut juridique de SARL, 25% le statut de SA, 15% le statut d'entreprise individuelle ; et seulement 35% d'entre eux appartiennent à des réseaux internationaux. L'effectif d'employés au sein de ces cabinets est relativement variable. En effet, 12,5% d'entre eux emploient moins de 5 personnes, 52,5% entre 5 et 10 salariés, 15% 10 et 20 personnes et 20% plus de 20 personnes. La segmentation du marché d'audit au Cameroun à travers le critère « nombre d'employés » montre que la plupart des cabinets sont de très petite taille.

Appréciation de la qualité de service rendu par les cabinets d'audit

Comme dans la littérature, nous avons essayé d'appréhender la qualité d'audit à travers les qualités de l'auditeur (compétence et indépendance). De ce fait, nous nous sommes appropriés des techniques de classification par la méthode nuée dynamique afin de distinguer le profil des auditeurs compétents des incompetents ou des auditeurs indépendants des dépendants.

La compétence de l'auditeur a été appréhendée à travers les critères tels que la composition de l'équipe d'audit, la collaboration du client lors de la mission, le temps nécessaire pour mener la mission, le respect du processus et du chronogramme d'intervention dans la mission, l'appartenance ou non du

cabinet à un réseau international. Le tableau 2 ci-après permet de mettre en évidence le profil de l'auditeur à travers 2 classes décrites par les modalités actives.

Tableau 2: Description des classes par les modalités actives

	Classe		ANOVA			
	1	2	Moyen des carrés	ddl	F	Sig.
<i>Appartenance à un réseau International</i>	Non	Oui	0,003	1	,012	0,914
<i>Respect des étapes du processus d'audit</i>	Souvent	Toujours	0,011	1	,041	0,840
<i>Besoin de la participation de votre client pour mener à bien votre mission</i>	Toujours	Souvent	3,456	1	21,73	0,00*
<i>Besoin d'assez de temps pour mener à bien votre mission</i>	Toujours	Jamais	2,859	1	11,91	0,01*
<i>Respect du chronogramme d'intervention lors des missions</i>	Jamais	Toujours	0,071	1	0,284	0,597
<i>composition de l'équipe auditrice en fonction du montant des honoraires</i>	Oui	Non	6,100	1	123,6	0,00*

* : significatif au seuil de 1%

A la lecture de ce tableau, on remarque que **la classe 1** s'apparente au profil d'un auditeur « **peu compétent** ». Ce profil apparaît dans 55% de cas. Il s'agit des auditeurs dont le cabinet n'appartient pas à un réseau international. Ils respectent souvent les étapes d'audit et jamais le chronogramme d'intervention lors des missions. Ils ont toujours besoin de la participation de leurs clients et d'assez de temps pour mener à bien leurs missions. La composition de leurs équipes auditrice est fonction du montant des honoraires. Par contre **la classe 2** s'apparente au profil d'un auditeur « **compétent** ». Ces auditeurs représentent 45% de l'échantillon. Ce sont les cabinets appartenant à un réseau international. Ils respectent toujours les étapes d'audit et le chronogramme d'intervention lors des missions. Ils ont souvent besoin de la participation de leurs clients et jamais d'assez de temps pour mener à bien leurs missions. La composition de leurs équipes de travail ne dépend pas du montant de leurs honoraires. Le test de Fisher associé à cette classification montre que les deux classes sont différentes et l'écart est significatif au seuil de 1% pour trois variables et non significatif pour trois. Ces résultats montrent que sur les 40 cabinets d'audit interrogés, 45% d'auditeurs ont le profil de compétents contre 55% qui sont plutôt assimilés à des incompetents.

L'indépendance de l'auditeur a été appréhendé à travers trois variables : la perception des honoraires autres que celui de l'audit, l'offre par le cabinet des services autres que celui de l'audit au même client et

la participation du cabinet à l'établissement des états financiers. Les résultats de l'analyse de classification présentés dans le tableau 3 ci-dessous nous permettent sur la base de ces critères de distinguer deux types de profil décrivant l'indépendance de l'auditeur.

Tableau 3: Description des classes par des modalités actives

	Classe		ANOVA			
	1	2	Moyen des carrés	ddl	F	Sig.
<i>Perception des honoraires autres que celui de l'audit</i>	Jamais	Souvent	8,400	1	42,56	0,00*
<i>Offre d'autres services que celui de l'audit au même client</i>	Non	Oui	7,058	1	292,6	0,00*
<i>Participation du cabinet à l'établissement des états financiers du client</i>	Non	Oui	3,868	1	24,06	0,00*

* : significatif au seuil de 1%

A la lecture de ce tableau, il ressort que **la classe 1** met en évidence le profil des auditeurs « **indépendant** ». Il apparaît dans 30% de cas. Il s'agit des auditeurs qui ne perçoivent jamais de leurs clients les honoraires autres que celui de l'audit. Ils n'offrent pas à leurs clients des services autres que celui de l'audit et ne participent pas à l'établissement des états financiers de leurs clients. **La classe 2** quant à elle correspond au profil d'un auditeur « **dépendant** ». Ce profil apparaît dans 70% de cas. Ce sont ceux qui, le plus souvent, perçoivent des honoraires autres que celui de l'audit. Ils offrent des services autres que celui de l'audit à leurs clients et participent à l'établissement des états financiers du client. Le test de Fisher associé à cette classification montre que les deux classes sont significativement différentes au seuil de 1% quelque soit le critère.

A l'issu des analyses de classification, on remarque qu'une faible proportion d'auditeurs de l'échantillon ont le profil d'indépendant (30%) contrairement à 45% qui sont compétent.

Ces résultats confirment l'hypothèse de la crise de l'information comptable telle que décrite au Cameroun par, Djongoué (2007) ; Djoutsa Wamba et al., (2013).

Résultats d'analyses explicatives

L'examen de la littérature a montré que les honoraires d'audit incitatifs ou non peuvent avoir une responsabilité sur la qualité de service d'un auditeur. Pour la vérification de cette relation, nous nous

sommes appropriés de la régression logistique. La compétence ou l'indépendance de l'auditeur permet de capter indirectement la qualité de l'audit. Ces deux variables sont binaires et prennent la valeur 1 pour auditeur indépendant ou compétent et 0 sinon. Le tableau 4 ci-dessous restitue la synthèse des résultats de l'estimation des différents modèles.

Tableau 4: Estimation des paramètres des différents modèles

QL_AUD= $\theta_0 + \theta_1 AUG_HONO + \theta_2 REDUC_TEMPS + \theta_3 RECOMP_EQUIP + u$								
Modèles	Modèle 1 Var. dépendante : Compétence				Modèle 2 Var. dépendante : indépendance			
Coefficients	θ_0	θ_1	θ_2	θ_3	θ_0	θ_1	θ_2	θ_3
<i>Coefficients estimés</i>	4,427	2,953	-3,042	-1,701	0,471	2,395	-2,528	0,023
<i>Valeur du test de Wald</i>	4,09***	7,34***	8,071*	3,045**	0,054	4,248**	4,757**	0,001
	Khi-deux=23,931 (p=0,000), -2log-vraisemblance = 31,12, R ² Nagelkerke = 0,602 N= 40				Khi-deux= 13,39 (p=0,000), 2log-vraisemblance = 35,47, R ² Nagelkerke = 0,403 N= 40			

***, **, *: Significatif au seuil respectif de 1, 5 et 10%.

A la lecture de ce tableau, on peut remarquer en ce qui concerne le test de spécification et de robustesse des modèles, que les variables représentant les facteurs non spécifiés (Constante) sont positives et significatives au seuil de 5% pour le modèle 1 et positive et non significative pour le modèle 2. Bien plus, la statistique de Khi-deux attestant la spécification du modèle est significative au seuil de 1% pour les deux modèles. On note également trois variables significatives en ce qui concerne le premier modèle et deux pour le second. On en conclut selon le R² de Nagelkerke que les variables retenues dans le modèle expliquent à 60,2% la compétence des auditeurs et à 40,3% leur indépendance.

En ce qui concerne l'augmentation des honoraires d'audit (AUG_HONO), les résultats de l'étude révèle qu'elle a une influence positive sur la probabilité d'avoir un audit de qualité. Ce lien est significatif au seuil de 1% si la qualité d'audit est appréhendée par la compétence de l'auditeur et au seuil de 5% si elle est appréhendée par son indépendance. Contrairement aux auteurs qui ont trouvé dans leur étude que les honoraires d'un montant élevé entraînent une augmentation de la gestion des résultats (Antle et al., 2006) ou qu'elle remet en cause l'indépendance de l'auditeur (Higgs et Skantz, 2006), ce résultat, confortant celui de Hay et al. (2008), signifie que plus les honoraires varient à la hausse, plus les auditeurs

sont inciter à fournir un service de qualité. Ce résultat nous permet de valider notre hypothèse 1 selon laquelle « l'augmentation des honoraires d'audit a une influence positive sur la qualité d'audit ».

Pour la recomposition de l'équipe d'audit suite à la baisse des honoraires (RECOM_EQUIP), on remarque qu'elle a une influence négative et significative au seuil de 10% sur la propension d'avoir un audit de qualité si elle est appréhendée par le critère de la compétence. Ce résultat suggère que les chances d'avoir un audit de qualité s'altèrent si l'auditeur a reconstitué son équipe de travail suite à la baisse des honoraires. Ce résultat confirme les propos de certains auteurs (Colasse, 2003 ; Sakka et Manita, 2011) qui pensent que l'audit peut utiliser la baisse des honoraires afin de gêner de façon plus ou moins subtile la compétence intrinsèque de l'auditeur. Ce qui conduit l'associé en charge de la mission à composer son équipe de jeunes auditeurs sans expérience et dont le tarif horaire est relativement faible. Ce résultat nous permet par conséquent de valider notre hypothèse 2 selon laquelle « la recomposition de l'équipe d'audit suite à la baisse des honoraires a une influence négative sur la qualité d'audit ».

En ce qui concerne la réduction du temps de la mission suite à la baisse des honoraires (REDUC_TEMPS), l'étude révèle qu'elle a une influence négative sur les chances d'avoir un audit de qualité. Cette influence est significative au seuil de 1% si elle est appréhendée par la compétence de l'auditeur et au seuil de 5% si elle est appréhendée par leur indépendance. En s'alignant sur l'argumentaire de Sakka et Manita (2011), ce résultat insinue que la rentabilité des cabinets dont les honoraires ont été réduits ne peut être restaurée qu'en réduisant le volume d'heures de travail ; ce qui va affecter la capacité des auditeurs à détecter les anomalies ou erreurs dans les états financiers. Gaddour (2013), allant dans le même sens montre dans son étude que la pression du délai temps est corrélée positivement et de manière déterminante avec les comportements de réduction de la qualité d'audit. Ce résultat nous permet en fin de compte de valider notre hypothèse 3 selon laquelle « la réduction de la durée de la mission suite à la baisse des honoraires a une influence négative sur la qualité d'audit ».

Globalement, il ressort de cette étude que le faible montant des honoraires accordés par les chefs d'entreprises à leur auditeur sont en partie responsables de la qualité de service rendu par les cabinets d'audit en Afrique subsaharienne et plus particulièrement au Cameroun. Si dans les pays occidentaux, il existe une réglementation en matière de la fixation des honoraires d'audit, en Afrique subsaharienne, la loi cadre (l'acte uniforme OHADA) est restée muette quant à ce sujet. Le montant des honoraires d'audit est laissé à la libre négociation entre les parties. Les chefs d'entreprises s'appuient sur le niveau de pauvreté observé dans différents pays de la sous région pour rendre les professionnels de la comptabilité vulnérables et prêts à succomber à toutes leurs propositions ; ce qui compromet davantage leur

indépendance. Ainsi, l'audit légal, qui est considéré dans d'autres lieux comme mécanisme de gouvernance, est plutôt utilisé par les chefs d'entreprises africains pour s'enraciner.

Conclusion

Cette recherche avait pour objectif de vérifier l'existence d'une relation entre les honoraires d'audit incitatifs et la qualité d'audit externe au Cameroun. En adoptant l'approche classique, nous avons capté la qualité de l'audit via les caractéristiques de l'auditeur (sa compétence et son indépendance).

L'exploitation des données recueillies par questionnaire sur un échantillon de 40 cabinets d'audit au Cameroun, nous a permis d'aboutir à un certain nombre de résultats. Avant d'y parvenir, quelques faits stylisés ont été préalablement présentés de manière à distinguer le profil des auditeurs de qualité à travers une étude de classification par la méthode nuée dynamique. Ces différents faits stylisés montrent que la qualité d'audit appréhendée par la qualité des auditeurs est affectée dans notre contexte car, seulement 30% des auditeurs réunis les conditions d'indépendance et 45% celles de compétence. A la suite des tests de classification, les résultats de l'estimation économétrique fournissent l'évidence d'un effet significatif des honoraires d'audit incitatifs sur la qualité de l'audit au Cameroun. Il ressort de ces résultats que la probabilité d'avoir un audit de qualité est d'autant plus grande lorsque les honoraires sont négociés à la hausse et, d'autant plus faible, si l'auditeur a subi la pression sur le budget-temps ou s'il a modifié son équipe d'audit suite à la baisse des honoraires d'audit. Ces résultats cadrent bien avec la théorie de l'agence car, les honoraires d'audit sont considérés par cette théorie comme un mécanisme d'incitation utilisé par l'entreprise pour aligner non seulement le comportement opportuniste du dirigeant à celui de la maximisation de la richesse des actionnaires, mais également pour inciter l'auditeur à produire un service de qualité.

Malgré l'apport indéniable de ces résultats dans notre contexte, les conclusions doivent être interprétées avec beaucoup de précaution compte tenu de la taille de l'échantillon et de la limite habituelle liée à toute collecte de données par voie d'enquête à savoir, la validité externe des conclusions établies. Cette étude ouvre le champ à plusieurs questionnements qui, dans nos travaux futurs devront trouver certainement des réponses. Il s'agit par exemple de s'interroger si la variation des honoraires d'audit ne serait pas un moyen utilisé par les dirigeants pour accroître leur pouvoir discrétionnaire ? Ce questionnement pourrait trouver son explication au niveau de la théorie de l'enracinement dans la mesure où ce cadre théorique tente d'expliquer comment les mécanismes supposés renforcés l'efficacité du comportement des gestionnaires sont exploités par ces derniers pour s'enraciner dans leurs postes.

Bibliographie

- Antle R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 27 (3): 235-266.
- Audousset-Coulier, S. (2008). *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises : deux études de déterminants. Les déterminants du caractère volontaire de la publication des honoraires d'audit et les déterminants du montant des honoraires d'audits publiés*. Doctorat en Sciences de Gestion, Paris : Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review* 38 : 89-94.
- Carassus, D., Cormier, D. (2003). Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9 (1) :171-188.
- Choi, J. H., Wong, T. J. (2006). Auditor's governance function and legal environments: An international investigation. *Contemporary Accounting Research* 24 (1): 13-46.
- Citron, D. B., Taffler, R. J. (1992). The Audit Report Under going Concern Uncertainties: an Empirical Analysis. *Accounting and Business Research* 22 (88): 337-345.
- Colasse, B. (2003). Auditer une mission impossible? In *Public Accounting, Organizations and Society* 10 (2):149-169.
- David C. H., Knechel W. R., Norman, W. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economic* 3: 183-199.
- Djongoué, G. (2007). *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises Camerounaises*. Communication au Colloque international, sur la gouvernance : quelles pratiques pour promouvoir le développement économique de l'Afrique. Lille, novembre.
- Djoutsa Wamba L., Foka Tagne A. G. (2014). Le comportement des audités: quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun. *Revue Gestion et Organisation* 6 (2) : 93-103.
- Djoutsa, Wamba. L., Takoudjou, Nimpa. A., Simo, B. (2013). Les déterminants de la complexité du système d'information comptable et financière dans les entreprises camerounaises. *Revue Marocaine de Comptabilité-Contrôle-Audit* 2 : 142-171.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. London, Macmillan Education.
- Gaddour, I. (2013). Contribution à l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors : une approche managériale (le cas Français). *Comptabilité sans Frontières* 1-51.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., Wong, N. (2006). Audit fees: a meta analysis of the effects of supply and demand attributes. *Contemporary Accounty Research* 23 (1): 141-191.
- Hay, D., Knechel, W. R., Ling, H. (2008). Evidence of the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing* 12: 9-24.
- Higgs, J. L., Skantz, T. R. (2006). Audit and non-audit fees and the market's reaction to earnings announcements, *Auditing: A journal of practice and theory* 25 (1): 1-26.
- Jensen, M., Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Hottegindre, G., Lésage, C. (2007). *Un mauvais auditeur: dépendant et/ou incompetent ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France*. Communication présentée au 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, le 25 mai.
- Kelley, T., Margheim, L. (1990). The impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Behaviour. *Auditing. A Journal of Practice and theory* spring 21-41.
- Lee, T. (1993). *Corporate Audit Theory*. First edition, Chapman et Hall, London.

- Malone, C. F., Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviours, *Auditing. A Journal of Practice and Theory* 15: 49-64.
- Manita, R., Chemangui, M. (2007). *Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : « une revue critique »*. Actes du 28ème Congrès de l'Association francophone de Comptabilité, Mai.
- Manita, R. (2009). La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché Tunisien. In *la place de la dimension européenne dans la Comptabilité-Contrôle-Audit*, France.
- Margheim, Pany, (1986). Quality Control, Premature Signoff and Underreporting of Time: Some Empirical Findings. *Auditing : A Journal of Practice and Theory* 50-63.
- Mautz, R. K., Sharaf, H. A. (1961). The Philosophy Auditing. *American Accounting Association* Sarasota.
- Mitra, S., Déis, D.R., Hossain, M. (2007). The empirical relationship between ownership characteristics and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 28 (3): 257-285.
- Ndjetcheu, L. (2013). *Mécanismes de gouvernance et pérennité des établissements de Micro finance (EMF) de 2è catégorie au Cameroun : une approche par le contrôle externe*. Communication aux Vème journées internationales de la micro finance, Université d'Orléans, 11, 12 et 13 septembre.
- O'Sullivan, N. (2000). The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies, *British Accounting Review* 32: 397-414.
- Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *European Accounting Review* 10 (3): 461-499.
- Sakka, A., Manita, R. (2011). Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : une étude exploratoire sur le marché français. Publié dans *comptabilité, économie et société*, Montpellier, France.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting* 9 (3): 299-330.
- Thietart, R.A. (2007). *Méthodes de recherches en Management*. 3e édition, Dunod.
- Vafeas, N., Waagelein, J.F. (2007). The association between audit committee, compensation incentives, and corporate audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 28: 241-255.