



UNIVERSITE OUAGA II

Centre d'Etudes, de Documentation
et de Recherche Economiques et Sociales (CEDRES)

REVUE ECONOMIQUE ET SOCIALE AFRICAINE

SÉRIES SCIENCES DE GESTION

**Mode de gestion du secteur de distribution
d'eau en Afrique de l'Ouest (Zone UEMOA) : état des lieux**

Robert BATIONO

**Qualité de l'audit comptable et financier
et du contrôle des structures publiques du BÉNIN**

*Maxime J.CHANHOUN, Sena JOHN AHYEE,
Jean-Noël CHAUVEY*

**Agilite du dirigeant et performance organisationnelle
des PME Béninoises**

Emmanuel C. HOUNKOU

**Nouveau management public
et gestion des ressources humaines : possibilités et impossibilités.**

Le cas du secteur de l'éducation au MALI

Zakari Yaou KAKA

**Le comportement financier des entreprises du secteur formel et
informel en Afrique Centrale et de l'Ouest**

Hervé NDOUME ESSINGONE

**Les déterminants des comportements
écologiques des consommateurs : cas de la gestion des déchets
ménagers solides au BURKINA FASO**

Clarisse TRAORE/KIENOU

La REVUE CEDRES-ETUDES publie dorénavant une « séries gestion », annuellement, en français et en anglais après évaluation, les résultats de différents travaux de recherche sous forme d'articles en gestion proposés par des auteurs appartenant ou non au CEDRES.

Avant toute soumission d'articles à la REVUE CEDRES-ETUDES, les auteurs sont invités à prendre connaissance des « recommandations aux auteurs » (téléchargeable sur www.cedres.bf).

Les articles de cette revue sont publiés sous la responsabilité de la direction du CEDRES. Toutefois, les opinions qui y sont exprimées sont celles des auteurs.

En règle générale, le choix définitif des articles publiables dans la REVUE CEDRES-ETUDES est approuvé par le CEDRES après des commentaires favorables d'au moins deux (sur trois en générale) instructeurs et approbation du Comité Scientifique.

La plupart des numéros précédents (59 numéros en économie-gestion et un numéro en gestion) sont disponibles en version électronique sur le site web du CEDRES www.cedres.bf

La REVUE CEDRES-ETUDES est disponible au siège du CEDRES à l'Université de Ouagadougou dans toutes les grandes librairies du Burkina Faso et aussi à travers le site web : www.cedres.bf

DIRECTEUR DE PUBLICATION

Pr Idrissa M. OUEDRAOGO, Université Ouaga 2

COMITE EDITORIAL

Pr Pam ZAHONOGO, UO2 Editeur en Chef

Pr Serge Auguste Balibé BAYALA, Université Ouaga 2

Pr Augustin ANASSE, Université Alassane OUATTARA, Bouaké (gest)

Pr Raphaël NKAKLEU, Université de Douala

Pr Fatou DIOP/SALL, Université Cheikh Anta Diop

Pr Bertrand SOGBOSSI BOCCO, Université d'Abomey Calavi

SECRETARIAT D'EDITION

Dr Samuel Tambi KABORE, UO2

Dr Jean Pierre SAWADOGO, UO2

Dr Florent SONGNABA, UO2

Dr Kassoum ZERBO, Université Ouaga 2

COMITE SCIENTIFIQUE DE LA REVUE

Pr Geneviève CAUSSE, Université Paris Est

Pr Bertrand SOGBOSSI BOCCO, Université d'Abomey Calavi

Pr Ababacar M'BENGUE, Université de Reims

Pr Bachirou TIDJANI, Université Cheikh Anta Diop

Pr Serge Auguste Balibé BAYALA, Université Ouaga 2

Pr Pam ZAHONOGO, Université Ouaga 2

Pr Idrissa OUEDRAOGO, Université Ouaga 2



www.cedres.bf

REVUE CEDRES-ETUDES

Revue Economique et Sociale Africaine

REVUE CEDRES-ETUDES N° 03
Séries sciences de Gestion
Année 2016

SOMMAIRE

EDITORIAL.....	07
----------------	----

Mode de gestion du secteur de distribution d'eau en Afrique de l'Ouest (zone UEMOA) : Etat des lieux.....	10
<i>Robert BATIONO</i>	

Qualité de l'audit comptable et financier et du contrôle des structures publiques du Benin.....	28
<i>Maxime J.CHANHOUN, Sena JOHN AHYEE, Jean-Noël CHAUVÉY</i>	

Agilité du dirigeant et performance organisationnelle des PME béninoises.....	54
<i>Emmanuel C. HOUNKOU</i>	

Nouveau management public et gestion des ressources humaines : possibilités et impossibilités. Le cas du secteur de l'éducation au Mali.....	76
<i>Zakari Yaou KAKA</i>	

Le comportement financier des entreprises du secteur formel et informel en Afrique Centrale et de l'Ouest.....	98
<i>Hervé NDOUME ESSINGONE</i>	

Les déterminants des comportements écologiques des consommateurs : cas de la gestion des déchets ménagers solides au Burkina Faso.....	118
<i>Clarisse TRAORE/KIENOU</i>	

EDITORIAL

Le troisième numéro de la série gestion est une affirmation de la régularité et de la recherche constante de la qualité. La parution annuelle de la série gestion est un condensé des meilleurs articles en matière de contribution scientifique et de thèmes abordés. Ce numéro aborde entre autres la gestion optimale des biens sociaux telle l'eau ou des biens privés avec le cas des PME. En outre, l'analyse des comportements des agents économiques vis-à-vis de la gestion des actifs publics ou privés est présentée à travers des articles.

Robert BATIONO (Université Ouaga I, Pr. Joseph Ki Zerbo) évalue dans le premier article les résultats des réformes apportées au sein des compagnies de distribution d'eau courante dans l'UEMOA. En dépit des modes de gestion variés adoptés par les pays (public, mixte ou privé), il en conclut sur les effets positifs des réformes soutenues depuis les années 90.

Maxime José CHANHOUN, Sèna JOHN AHYEE, Jean-Noël CHAUVEY évaluent la qualité de l'audit comptable et financier des structures publiques au Bénin. Par des investigations, ils montrent la compétence avérée des auditeurs avec des perspectives d'amélioration des performances déjà atteintes.

Le troisième article d'Emmanuel HONKOU (Université Abomey Calavi) estime les effets de l'agilité du leader de l'entreprise sur sa performance. Il met en exergue la nécessité d'être agile pour un leader dans un environnement compétitif et complexe tout en montrant l'insuffisance de cette qualité au sein des PME béninoises.

Zakari Yaou KAKA (Université de Bamako) arbore la question du nouveau management public par une application à la GRH au sein de l'administration. De manière empirique, l'auteur montre qu'il n'est pas possible de développer et mobiliser les RH du secteur public sans une implication totale et volontariste de ces derniers.

Hervé NDOUME ESSINGONE (Institut National des Sciences de Gestion), traite de la question comportement financier adopté par les entreprises du secteur formel et informel. Par le biais d'un panel d'entreprises, l'auteur montre l'existence d'un comportement homogène dans le choix de financement des entreprises. Il souligne cependant l'accès différencié aux instruments de financement selon le caractère formel ou informel de l'entreprise.

Clarisse TRAORE/KIENOU (Université Ouaga I, Pr. Joseph Ki Zerbo) met en relief la dichotomie existant entre la préoccupation pour l'environnement intérieur et celui pour l'extérieur au niveau de la part des agents économiques. Elle identifie le niveau d'éducation, le revenu, les aléas climatiques comme autant de facteurs déterminants les comportements des acteurs.

Pr Idrissa OUEDRAOGO

Directeur de Publication

Qualité de l'audit comptable et financier et du contrôle des structures publiques du Bénin

Maxime José CHANHOUN

Docteur, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion,
Université d'Abomey-Calavi (Bénin)

Sèna JOHN AHYEE

Docteur, Sainte-Marie Lyon (France)

Jean-Noel CHAUYEY

Maître de Conférences habilité à diriger des recherches,
Université de Montpellier (France)

Résumé

Dans le cadre de cette recherche, nous évaluons la qualité du dispositif d'audit des structures publiques du Bénin au regard des enjeux qui y sont attachés. En effet, les remises en cause permanentes des institutions d'audit suggèrent des interrogations sur leurs justifications. Pour ce faire, nous ancrons au plan théorique notre recherche sur les travaux de DeAngelo (1981) qui portent sur la compétence et l'indépendance des auditeurs. Par la suite, un questionnaire a été élaboré et administré aux auditeurs des structures publiques du Bénin. 103 réponses ont été obtenues. De leur exploitation, il apparaît que les auditeurs des structures publiques du Bénin semblent globalement compétents et indépendants, bien que des questionnements persistent. Ces conclusions intéressantes ouvrent de nombreuses perspectives de recherche en audit au Bénin et plus largement en Afrique.

Mots clés : Audit – Structures publiques- Compétence – Indépendance.

Abstract

This research is an attempt to assess the quality of the arrangement of the public organizations auditing in Benin, regarding the challenges in this field. Indeed, the frequent changes in this auditing arrangement raise questions about its quality. Our research is theoretically grounded in DeAngelo (1981) contribution that analyzed auditing quality in terms of auditor competences and auditor independence. Through a survey with auditors in public administrations (103 respondents), we collected then some data related to auditors competences and independence. These data show that globally beninese auditors seem to be competent and independent. Beyond, based on these results, it is important now to research on some other factors that impact the quality of public organizations auditing.

Keywords : Audit – Public Organizations – Competence – Independence

Qualité de l'audit comptable et financier et du contrôle des structures publiques du Bénin

INTRODUCTION

Contexte de l'étude

Les entreprises publiques béninoises se portent assez mal. Elles souffrent de graves problèmes de gouvernance qui ont conduit le gouvernement béninois, à la suite de plusieurs rapports et alertes, à y consacrer un conseil des ministres spécial le 8 juillet 2011. Ces problèmes de gouvernance se caractérisent essentiellement par la « défaillance des organes de gouvernance et par l'irrationalité dans la gestion administrative comptable, financière et du matériel » (cf. compte rendu du conseil des ministres du 9 juillet 2011). A la suite du diagnostic opéré, des mesures d'assainissement ont été prises pour améliorer la gouvernance desdites entreprises publiques. Environ cinq ans après, le gouvernement a décidé, en conseil des ministres du 30 novembre 2016, de la liquidation de quatre (4) entreprises publiques parmi la vingtaine encore en activité.

Sur un même plan, la gestion comptable et financière des administrations publiques est très décriée. Point d'orgue, l'affaire PPEA 2 (Programme Pluriannuel d'appui néerlandais au secteur Eau et Assainissement) relative au détournement de près de 3 milliards de fcfa de l'aide des Pays-Bas. Cette affaire a défrayé la chronique durant le premier semestre de l'année 2015 et a entraîné la suspension de la coopération avec les Pays-Bas.

Mis sous pression et contraint de situer les responsabilités afin de sanctionner les personnes convaincues de détournement et de mauvaise gestion, le gouvernement béninois a, entre autres, ordonné le recours à un cabinet d'audit étranger pour connaître le dossier et, par la suite, prononcé la dissolution de l'Inspection Générale d'Etat (IGE) le 20 juin 2015 en créant à la place le Bureau de l'Auditeur Général (BAG) avec comme justification principale la volonté de réprimer avec plus d'efficacité la mauvaise gouvernance au sein de l'administration publique. Le Bureau de l'Auditeur Général a été dissout au même titre que l'Inspection Générale d'Etat juste onze mois après sa création.

Auparavant, en juillet 2011, sur proposition de l'Inspection Générale d'Etat, des auditeurs internes du gouvernement avaient été nommés en conseil des ministres pour prévenir les dérives en matière de gestion des principales entreprises publiques et alerter les autorités de tutelle desdites entreprises lorsque des cas de mauvaise gouvernance seraient relevés. Après 18 mois d'exercice, le Chef de l'Etat béninois a mis fin à cette expérience sans justification précise.

Par ailleurs, des commissaires aux comptes (CAC) sont obligatoirement nommés et assurent l'audit légal au sein des entreprises publiques quand les dispositions légales et réglementaires en imposent la présence. Aussi, au sein de chaque ministère, opère à plein temps un inspecteur général du ministère (IGM) qui assure un premier niveau d'audit et de contrôle dans la structure concernée.

Justification de la problématique

Malgré toute cette architecture et le maillage des structures publiques en matière d'audit et de contrôle, elles sont peu performantes et enregistrent beaucoup de cas de détournement et de mauvaise gestion. Trois principales missions sont exercées par les institutions chargées de l'audit comptable et financier et du contrôle des structures publiques. Ceux sont les missions de contrôle, d'inspection et d'audit. Le contrôle est une activité destinée à s'assurer qu'une entité se trouve dans une situation conforme à l'ensemble des normes et règles d'organisation et de fonctionnement édictées par les autorités hiérarchiques. L'inspection est un contrôle spécifique diligenté lorsqu'il existe des présomptions de dysfonctionnement. L'audit est quant à lui un processus indépendant et documenté permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure une structure satisfait aux exigences d'un référentiel. Le contrôle et l'inspection nécessitent souvent l'utilisation des techniques d'audit sans en mobiliser tout les référentiels.

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Destiné à contrôler l'information à fournir aux tiers, l'audit doit être de qualité et, comme le souligne DANJOU (2011), un audit de qualité doit être rigoureux, impartial, intelligent, efficace, ... C'est un processus complexe qui porte notamment sur la gouvernance des organisations dont la substance consiste en la résolution des conflits d'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires ou autres parties prenantes. L'audit constitue un mécanisme de résolution de ces conflits en crédibilisant les informations financières fournies aux tiers en vue d'améliorer la gouvernance des organisations.

BIGOU-LARE (2011) s'interroge sur le besoin d'audit de l'Afrique pour assurer un développement économique durable. Cette interrogation est bien valable pour le Bénin et la succession des remises en cause des institutions chargées de l'audit et du contrôle suggère des réflexions liées à leur responsabilité dans la faillite collective de la gouvernance des structures publiques, leur utilité, la pertinence des processus d'audit déclinés, la qualité des auditeurs et le rôle de l'Etat central. L'institution est un terme polysémique qui désigne communément des structures organisées ayant pour fonction de maintenir un état social (Tournay, 2011). En effet, dans un contexte de changements réguliers, on observe que presque rien ne change, ce que laissent transparaître les mutations ou évolutions permanentes qui caractérisent les principales institutions d'audit et de contrôle du secteur public. Aussi et surtout, la justification de la substitution du Bureau de l'Auditeur Général à l'Inspection Générale d'Etat par la nécessité de réprimer avec plus d'efficacité la mauvaise gouvernance dans l'administration publique soulève des interrogations, entre autres, sur la qualité du travail effectué des inspecteurs/auditeurs de l'ensemble des institutions d'audit et de contrôle des structures publiques.

« D'un point de vue théorique, l'audit est un mécanisme de gouvernance d'entreprise dont la fonction est de crédibiliser l'information financière divulguée par l'entreprise » (Pochet, 2009). Dans ces conditions, il est nécessaire de s'interroger sur la qualité de ce mode de régulation au cœur de la gouvernance des structures publiques du Bénin qu'est l'audit comptable et financier.

C'est pourquoi, cette recherche a pour objectif **d'évaluer la qualité du dispositif d'audit comptable et financier et de contrôle des structures publiques du Bénin au regard des enjeux qui lui sont attachés, en nous focalisant plus précisément ici sur les dimensions « indépendance » et « compétence » des auditeurs**. A cette fin, nous mobilisons les éléments de recherche formalisés par DeAngelo en 1981 pour procéder à cette évaluation en fonction des déterminants de compétence et d'indépendance de l'auditeur.

Dans ces conditions, cet article se propose, dans un premier temps, d'explorer des ressorts théoriques relatifs aux déterminants de la qualité de l'audit afin d'apprécier la capacité des auditeurs à contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information et à la crédibilisation des états financiers.

Dans un deuxième temps, nous présentons le contexte de recherche par une description de l'architecture institutionnelle dédiée à la mise en œuvre de l'audit comptable et financier et le contrôle des structures publiques du Bénin ainsi que la démarche méthodologique utilisée.

Enfin, dans une troisième séquence, nous présentons et discutons les résultats issus de l'évaluation faite à l'aide d'un questionnaire administré à des commissaires aux comptes, des ex-inspecteurs d'Etat, des ex-auditeurs d'Etat, des ex-auditeurs internes du gouvernement et à des inspecteurs généraux des ministères du Bénin.

1. Une qualité de l'audit perçue essentiellement à travers l'indépendance et la compétence des auditeurs : revue de travaux ad hoc

Les questionnements actuels se focalisent sur la qualité du dispositif d'audit en place, précisément sur la capacité des institutions d'audit à remplir leurs missions en crédibilisant les informations fournies à toutes les parties prenantes. Ces interrogations prennent leur source dans l'instabilité qui caractérise lesdites institutions chargées de l'audit et du contrôle des structures (entreprises et administrations) publiques béninoises. Ces entreprises et administrations fonctionnent souvent en vase clos, déclinent des processus complexes qui ne sont pas aisés à comprendre, d'où la nécessité de disposer d'audit de qualité pour assurer les contrôles requis et rassurer les parties prenantes. En effet, selon Perez (2003, 2009), *« il faut comprendre que la vie des entreprises, en particulier pour les grandes firmes et groupes, est, à l'instar de la métaphore de la caverne de Platon, peu accessible à l'observation directe, mais seulement par la représentation que l'on en donne. C'est la mission fondamentale de la comptabilité que de fournir cette « représentation de la firme » qui servira de base aux appréciations sur la firme elle-même et aux décisions des acteurs concernés »*.

La mission de contrôle exercée peut se définir selon Guillaume et Colin (2008) comme une activité qui « permet de s'assurer que les ressources employées par une structure publique le sont dans le cadre des normes en vigueur et conformément aux finalités votées par le Parlement ». Le champ d'intervention des inspecteurs/auditeurs recouvrent aussi des missions d'inspection dont l'objet, toujours selon Guillaume et Colin (2008), « est généralement de s'assurer du respect par des opérateurs externes des règles en vigueur et du bon emploi des ressources allouées par la puissance publique ». Par ailleurs, pour Pochet (2009), « l'audit peut être considéré comme un mécanisme de la gouvernance d'entreprise à part entière en ce qu'il contribue à la transparence de la performance financière des dirigeants. Pour assurer cette fonction correctement, il doit cependant satisfaire des critères de qualité ».

Sur le plan conceptuel, la qualité d'audit externe constitue un concept complexe et multidimensionnel qui a été largement abordée dans la littérature. Palmrose (1988) envisage le concept de qualité d'audit en termes du niveau d'assurance. De leur côté, Titman et Trueman (1986) et Beatty (1989) apprécient la qualité d'audit en termes de niveau d'exactitude, de précision et de fiabilité des états financiers. Wallace (1980) perçoit la qualité d'audit en termes de sa capacité à réduire le bruit au niveau de l'information financière divulguée au public. DeAngelo (1981) définit la qualité d'audit comme « *l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une infraction dans le système comptable de l'entreprise cliente et rendre compte de cette infraction* ». En se basant sur la définition de DeAngelo (1981), nous pouvons affirmer que la qualité d'audit dépend essentiellement de deux facteurs à savoir la compétence de l'auditeur qui détermine sa capacité à découvrir les éventuelles anomalies présentes dans les états financiers et son indépendance qui conditionne sa capacité à révéler les anomalies découvertes (Ayadi, 2013).

Cette définition de DeAngelo, qui sert de fil directeur à la présente étude, a été reprise dans plusieurs études traitant de la qualité de l'audit. Selon Pigé (2011), les recherches associées à cette définition considèrent que la qualité de l'audit est fonction à la fois de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur.

Ces deux déterminants de compétence et d'indépendance sont la traduction de caractéristiques complexes et multidimensionnelles formalisées par la doctrine et reprises par les différents ordres professionnels. Il est nécessaire de définir les réalités qu'ils recouvrent afin de mieux cerner les éléments qui ont servi de base à l'élaboration du questionnaire administré aux différentes catégories d'auditeurs des structures publiques du Bénin.

1.1. La compétence de l'auditeur

Selon Pigé (2011) « ... deux principales variables conditionnent la compétence de l'auditeur. Il s'agit de la compétence des personnes qui composent l'équipe d'audit, de l'associé à l'assistant, et de la compétence du cabinet d'audit en matière technologique, c'est-à-dire sa capacité à disposer de ressources nécessaires pour appréhender et contrôler le système d'information de

l'entreprise auditée ». On peut comprendre que c'est l'ensemble du dispositif destiné à l'audit qui doit rassurer les parties prenantes sur sa capacité à exploiter judicieusement les données disponibles afin d'émettre une opinion qui crédibilise les états financiers.

Par ailleurs, le code de déontologie de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) définit en son article 7 le concept de compétence du commissaire aux comptes comme suit : *« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié. Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis »*.

Au-delà, selon Hottegindre et Lesage (2009), les facteurs qui influencent la compétence de l'auditeur peuvent être résumés comme suit : la formation initiale de l'auditeur, l'expérience de l'auditeur, la taille du cabinet, la structure du cabinet, la durée du mandat. En effet, la synthèse des diverses contributions académiques étudiées leur a permis de retenir qu'une formation solide est un gage de compétence (Hilaire, 1989 ; Scheid, 2000 ; Datin, 2006). Ensuite, ils relèvent que les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreurs que les inexpérimentés (Libby et Frederick, 1990 ; Libby et al., 1987 ; Ismail et Trotman, 1995) et que la taille du cabinet influe positivement la compétence de l'auditeur en ce sens qu'un auditeur d'un grand cabinet devrait être plus souvent confronté à une même situation (Emby, Etherington, 1996). Quant à la structure du cabinet, elle peut avoir un impact positif (Cushing et Lobbecke, 1986 ; Chemingui et Pigé, 2004 ; Icerman et Hillison, 1991) ou neutre (Tuntiwongpiboon et Dugan, 1994) sur la compétence de l'auditeur. Enfin, ces deux auteurs relèvent qu'il existe une durée optimum qui permet d'avoir une connaissance spécifique du client (Carey et Simnett, 2006).

Pour Prat dit Hauret (2003), *« les normes professionnelles recommandent habituellement à l'auditeur d'être à la fois compétent et indépendant, c'est-à-dire que l'auditeur doit être d'une part, capable, doté de bonnes connaissances, suffisamment expérimenté pour réaliser de manière satisfaisante l'ensemble des diligences d'audit et d'autre part, être mentalement capable d'analyser les comptes et d'en rendre compte dans son rapport de façon non biaisée et sans causer de préjudice aux tiers. La compétence est le niveau d'expertise suffisant pour atteindre les objectifs d'audit explicités »*.

Les différents facteurs qui caractérisent la compétence de l'auditeur influeraient mieux sur la qualité perçue de l'audit si l'auditeur est capable de résister aux pressions de toutes sortes, afin d'émettre son opinion tirée de l'exploitation des comptes en toute indépendance.

1.2. L'indépendance de l'auditeur

D'après DeAngelo (1981), « les services d'audit sont recherchés comme dispositifs de surveillance en raison des conflits d'intérêts potentiels entre les propriétaires et les directeurs, ainsi que ceux entre les différentes catégories de tenants de titres voir Watts (1977), Watts et Zimmerman (1981), et Benston (1980) ». Pour ce faire, les auditeurs se doivent d'être compétents et indépendants. Selon Prat dit Hauret (2003), l'indépendance et la compétence sont intrinsèquement liées. Au-delà, l'indépendance présentée comme la capacité à résister à des pressions lors de la mission d'audit se fonde pour lui sur la compétence, présentée comme la capacité à réaliser de manière satisfaisante la mission.

Par ailleurs, le code de déontologie de la CNCC définit en son article 5 la notion d'indépendance comme suit : « Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi ».

Au-delà Prat dit Hauret (2003) souligne l'existence de deux composantes dans l'analyse de l'indépendance de l'auditeur : l'indépendance perçue par les utilisateurs et l'indépendance réelle. L'indépendance perçue peut être définie comme « tous les moyens mis en œuvre pour renforcer l'indépendance des auditeurs et la perception que peuvent en avoir l'ensemble des parties prenantes de la gouvernance des entreprises ». Selon lui, divers facteurs explicatifs de l'indépendance perçue par les utilisateurs sont liés aux caractéristiques individuelles de l'auditeur (expérience, compétence, sensibilité éthique), aux caractéristiques du cabinet d'audit (réalisation de missions de conseil par des co-associés, taille du cabinet, réputation du cabinet, revue du dossier par un co-associé, rotation des associés sur le dossier, charte éthique), aux relations auditeur - audité (situation financière de l'audité, mode de rémunération de l'auditeur, appels d'offres, concurrence), aux mécanismes incitatifs externes (contrôle de qualité externe, mise en place de comités d'audit, sanctions judiciaires, sanctions professionnelles, flexibilité des règles comptables, durée du mandat). L'indépendance réelle « correspond au comportement effectif et à la capacité réelle de l'auditeur à résister aux pressions des dirigeants pour exprimer son opinion en âme et conscience. ». Soulignons que la CNCC incite les auditeurs à développer tant l'indépendance perçue que l'indépendance réelle.

Pigé (2011) précise par ailleurs la nécessité de distinguer l'indépendance individuelle de l'auditeur et l'indépendance du cabinet. Il rejoint l'analyse de Prat dit Hauret (2003) en mettant en évidence au niveau de l'indépendance individuelle, l'indépendance intrinsèque (ou réelle) qui comprend « à la fois l'éthique de la personne, c'est-à-dire les règles de comportement, et le refus des situations où l'auditeur, en tant que personne, se trouverait pris dans des intérêts conflictuels » et l'indépendance perçue ou indépendance apparente. Concernant l'indépendance du cabinet, Pigé (2011) précise qu'elle repose à la fois sur l'intérêt objectif du cabinet et les processus de contrôle interne mis en place. Pour De Angelo (1981), la taille constituerait une dimension de l'indépendance des cabinets. Pour lui, les grands cabinets d'audit seraient plus indépendants que les petits car ils risqueraient de perdre leur réputation et d'importants revenus potentiels en cas de comportement de dépendance. Ce point de vue est néanmoins constatable, car comme le suggère Prat dit Hauret (2003), « la disparition du cabinet Arthur Andersen semble infirmer l'hypothèse faite selon laquelle les grands cabinets seraient plus indépendants que les petits ».

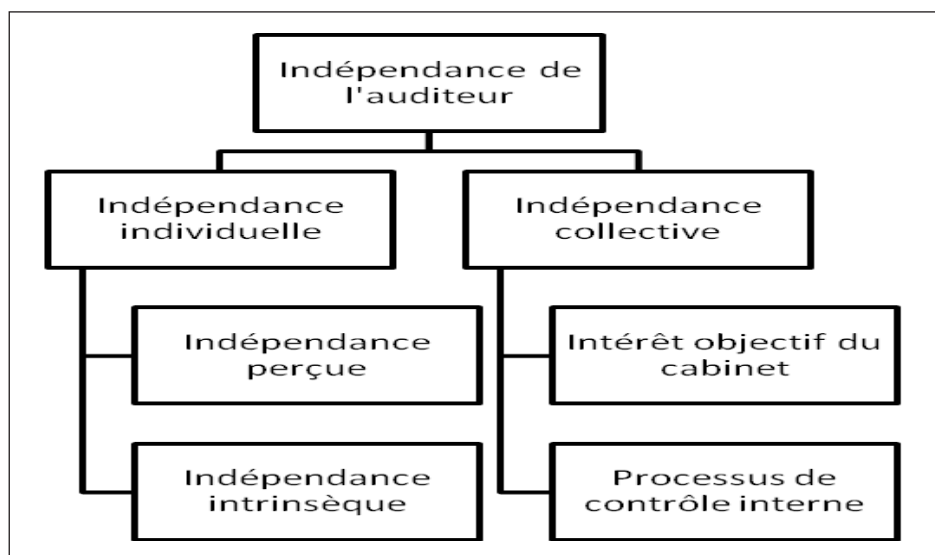


Figure 1 : Les dimensions du concept d'indépendance de l'auditeur

2. Contexte et méthodologie de la recherche

2.1. Contexte de l'étude

2.1.1. Présentation des institutions d'audit et de contrôle

Les activités d'audit et de contrôle des structures publiques (administrations, entreprises, offices,) du Bénin relèvent de plusieurs institutions dont la plus ancienne est l'Inspection Générale des Finances (IGF) créée par décret n° 7-PR-MFP du 15 janvier 1963. Par la suite, des organes d'inspection sectoriels ont été créés par département ministériel afin de mieux couvrir le champ de l'audit, de l'inspection et du contrôle de l'action publique au Bénin.

Les évolutions récentes, précisément des dix dernières années, ont été marquées principalement par une réorganisation des organes de contrôle et d'inspection de l'administration publique intervenue par décret n° 2006-627 du 4 décembre 2006. Dans ce cadre, deux ordres d'organes de contrôle et d'inspection ont été créés à savoir, d'une part, ceux à compétence nationale et d'autre part, ceux à compétence sectorielle.

Les organes de contrôle et d'inspection à compétence nationale sont :

- l'Inspection Générale d'Etat (IGE) ;
- l'Inspection Générale des Finances (IGF) ;
- l'Inspection Générale des Services et Emplois Publics (IGSEP).

Les organes de contrôle et d'inspection à compétence sectorielle sont les Inspections Générales de Ministère (IGM) et les Inspections Générales des Services des Administrations financières (IGS).

A cette architecture, se sont greffés les auditeurs internes du gouvernement (AIG) placés auprès des principales entreprises publiques et nommés, sur proposition de l'Inspection Générale d'Etat, en conseil des ministres du 8 juillet 2011.

C'est cette structuration institutionnelle qui a prévalu jusqu'à la dissolution de l'Inspection générale d'Etat le 20 juin 2015 et son remplacement par le Bureau de l'Auditeur Général (BAG) créé par décret n° 2015-394 du 20 juillet 2015 et dissout à son tour par le conseil des ministres du 28 avril 2016.

En marge des organes précédemment énumérés, des commissaires aux comptes assurent l'audit légal au sein des entreprises publiques conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur.

2.1.2. Finalités des acteurs de l'audit au Bénin

Le maillage des structures publiques, à tout le moins, semble être assuré par l'existence de plusieurs organes d'audit et de contrôle dont les principales missions sont destinées à prévenir et détecter les fraudes et autres types d'infractions, ainsi qu'à s'assurer de la gestion économique des ressources publiques. En effet, l'un des enjeux importants de

l'emploi des ressources publiques consiste à s'assurer du respect des normes édictées conformément au vote des institutions politiques légales et réglementaires. On peut comprendre les créations de plusieurs organes d'audit et de contrôle de l'action publique en général et de la gestion des ressources en particulier à la lumière des perspectives utilitaristes et à la nécessité d'assurer la fonction d'interposition et de crédibilisation de la conduite de l'action publique.

Par ailleurs, la restructuration intervenue en 2006, au lendemain d'un changement politique au sommet de l'Etat s'inscrit dans une logique d'amélioration de l'efficacité en matière d'audit et de contrôle des structures publiques et marque une forme de redistribution de pouvoirs, particulièrement entre l'inspection générale des finances et l'inspection générale d'Etat. En effet, l'IGE se voit rattachée au Président de la République et est chargée d'assurer la coordination des activités de l'IGF et de l'IGSEP qui sont rattachées respectivement au ministre chargé des finances et au ministre chargé de la fonction publique.

Cette restructuration est aussi particulièrement caractérisée par la création des inspections générales des ministères (IGM) qui sont rattachées à chaque ministère, mais dont les activités sont coordonnées par l'IGE. Ces organes sont toujours opérationnels malgré la dissolution de l'IGE. Ils exercent principalement des missions d'audit et de contrôle relevant de leur secteur spécifique.

De même, les nominations d'auditeurs internes du gouvernement (AIG) intervenues répondent à des préoccupations d'efficacité de l'audit et du contrôle des entreprises publiques. En effet, compte tenu de la persistance de la mauvaise gestion dans plusieurs entreprises publiques, il est apparu à l'IGE d'initier ce mouvement institutionnel en faisant nommer des AIG auprès des entreprises jugées sensibles. Ces AIG, tous intendants militaires, avaient pour mission d'alerter le gouvernement des cas de dérives dans le management desdites entreprises. Cette dernière expérience a tourné court au bout de 18 mois d'opérationnalisation sans évocation des raisons précises.

Chemin faisant, l'affaire PPEA 2 a été révélée, emportant au passage l'IGE, implicitement mise en cause. Il a été créé à sa place le BAG qui a été chargé d'une mission générale d'audit, de contrôle et d'investigation du fonctionnement normal et régulier de l'administration publique. Cette innovation institutionnelle qui s'apparente beaucoup plus à une reproduction institutionnelle se destinait à plus d'efficacité dans l'audit et le contrôle de l'action publique. Les fonctions de cette dernière institution ont pris fin dès les premiers jours qui ont suivi le nouveau changement intervenu au sommet de l'Etat en avril 2016.

Aussi, le dispositif d'audit et de contrôle des structures publiques du Bénin est renforcé par les commissaires aux comptes qui sont tous experts comptables diplômés. Ils sont désignés pour assurer l'audit légal des entreprises publiques conformément aux dispositions légales et réglementaires. Il est possible d'inscrire leurs interventions dans une logique fonctionnelle compte tenu de la nécessité de disposer d'auditeurs compétents et indépendants pour garantir la qualité d'audit des entreprises publiques.

2.2. Méthodologie de la recherche

Dans le cadre de la présente étude, nous nous focalisons sur l'évaluation de la capacité du dispositif d'audit à assurer un audit de qualité. A cet effet, nous questionnons la compétence et l'indépendance des auditeurs dédiés à l'audit et au contrôle des structures publiques. Pour atteindre notre objectif de recherche, nous utilisons une démarche empirique fondée sur un questionnaire élaboré à partir des déterminants de compétence et d'indépendance présentée par Pigé (2011) et qui procède de la définition de la qualité d'audit de DeAngelo en 1981.

Ce questionnaire est structuré en trois grandes parties :

- 1) données sociologiques ;**
- 2) compétence de l'auditeur ;**
- 3) indépendance de l'auditeur.**

La première partie permet de recueillir les données sur le sexe, l'âge, l'employeur, l'intitulé du poste, l'ancienneté de service, la localisation du service, le nombre d'employés de la structure d'audit.

La deuxième partie permet de collecter les informations sur le diplôme universitaire, le diplôme en audit, le nombre d'heures de formation par an, le travail en équipe, les diplômes des collaborateurs, le nombre d'heures de formation par an des collaborateurs, le diplôme en informatique, l'utilisation des compétences en informatique, le niveau des compétences utilisées en informatique, l'utilisation des compétences en droit des contrats, le niveau des compétences utilisées en droit des contrats, l'utilisation des compétences en expertise financière, le niveau des compétences utilisées en expertise financière, la spécialisation en droit comptable de l'OHADA, la spécialisation en normes comptables internationales, la spécialisation en finances publiques, la spécialisation en évaluation du contrôle interne, la spécialisation en audit des risques.

La troisième partie nous permet de recueillir les données sur la soumission de la corporation à un code d'éthique, le respect du code d'éthique, les conflits d'intérêt, les menaces sur l'objectivité, les mesures de sauvegardes, la détention de titres de participation, l'assurance que les collaborateurs ne participent pas aux missions dans des structures au sein desquelles un membre de leur famille travaille ou est en relation directe, l'approbation de montages comptables et financiers discutables, la qualité du contrôle interne du cabinet ou de la structure d'audit, l'exercice de missions de conseil et d'audit dans une même structure, l'impact sur l'opinion de l'exercice simultané de missions de conseil et d'audit dans une même structure, l'efficacité de l'audit en cas d'exercice simultané de missions de conseil et d'audit dans une même structure

Le questionnaire a fait l'objet d'un pré-test auprès d'un membre de chaque groupe d'auditeurs visé (commissaires aux comptes, ex-inspecteurs d'Etat ou ex-auditeurs d'Etat, inspecteurs des finances, ex-auditeurs internes du gouvernement, inspecteurs généraux des ministères).

Par la suite, son administration s'est faite du 15 juillet 2016 au 15 août 2016, d'abord par une diffusion sur le site internet de l'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA) du Bénin et sur la plateforme de discussions du groupe de réflexion pour un enseignement comptable adéquat (GRECA) avec les appuis et autorisations des présidents desdites institutions. Le GRECA regroupe essentiellement des professionnels de la comptabilité, du contrôle de gestion, de l'audit et de la fiscalité qui se consacrent aussi à l'enseignement desdites matières. Plusieurs membres du GRECA sont assistants, chefs de mission dans des cabinets et structures d'audit. La seconde étape a consisté à contacter par téléphone (souvent plusieurs relances) les auditeurs intéressés.

Ainsi, 48 commissaires aux comptes, 12 ex-inspecteurs d'Etat ou ex-auditeurs d'Etat, 11 inspecteurs des finances, 7 ex-auditeurs internes du gouvernement, 18 inspecteurs généraux des ministères et 32 membres du GRECA ont pu être joints par téléphone avant que le questionnaire leur soit administré individuellement par voie électronique (mail et/ou whatsapp). En retour, nous avons recueilli 103 réponses.

Les caractéristiques des répondants, leur effectif en activité, le nombre de réponses obtenues et les proportions correspondantes sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 1 : Données de l'échantillon

Population d'auditeurs	Effectif	Nombre de répondants	Proportion
Commissaires aux comptes	114	32	28,07%
Ex-Inspecteurs d'Etat	14	12	85,71%
Inspecteurs généraux des ministères	20	18	90,00%
Inspecteurs des finances	11	9	81,81%
Auditeurs internes du gouvernement	14	7	50,00%
Assistants Auditeurs Membres du GRECA	46	25	54,34%
Total	219	103	47,03%

Source : Auteurs

La principale limite méthodologique de notre approche réside dans l'utilisation d'un questionnaire pour évaluer la compétence et l'indépendance des auditeurs. Malgré la construction du questionnaire sur la base d'items issus de la littérature et son amélioration sur la base du pré-test, notre étude reste soumise à un fort risque de biais de désirabilité sociale. En effet, d'après Bowling (2005), les études par entretiens (directifs, semi-directifs, ouverts) donnant lieu à une interaction sociale peuvent conduire les répondants à tenir compte des normes sociales dans la formulation de leurs réponses.

Ce phénomène est fortement probable dans le cas des auditeurs qui sont soumis à un impératif « d'indépendance perçue ». Ce biais peut conduire à une majoration des réponses conformes aux attentes sociales, et à une minoration des réponses négativement perçue au plan social. Plusieurs méthodes existent pour minorer cet effet de désirabilité sociale : l'assurance de la confidentialité et de l'anonymat, la confrontation des données avec des faits réels, le questionnement indirect, la corrélation des réponses avec des indicateurs de désirabilité sociale, le questionnaire aléatoire (Bowling 2005). Dans le cadre de la présente étude, première du genre dans le contexte béninois, nous avons utilisé l'assurance de l'anonymat pour minorer les risques de désirabilité sociale. Par ailleurs, la synthèse de Bowling (2005) suggère que l'utilisation d'un questionnaire auto-administré électronique (par Internet) réduit les biais de désirabilité sociale par rapport aux enquêtes en face-à-face et par téléphone.

En définitive, l'assurance de l'anonymat et l'administration du questionnaire par voie électronique sont les outils méthodologiques mobilisés pour minorer les risques de désirabilité sociale associés à notre étude.

3. Résultats de l'étude empirique

3.1. Les caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon des répondants est composé de 97 hommes (94%) et 6 femmes (6%). Il s'agit là d'un échantillon largement masculin. Est-il représentatif de la population des auditeurs au Bénin ? Il semblerait que la profession d'auditeur soit encore largement masculine au Bénin. Cet aspect mériterait d'être étudié de manière plus spécifique dans des travaux ultérieurs.

Au-delà, 8 répondants ont moins de 30 ans (8%), 24 ont entre 30 et 39 ans (23%), 41 entre 40 et 49 ans (40%) et 30 **répondants** ont 49 ans et plus (29%). Il s'agit d'un échantillon dont 92% des individus ont au moins 30 ans. Cela traduit une certaine maturité de l'échantillon. Cela est par ailleurs confirmé par l'ancienneté puisque 20% des répondants occupent leur poste depuis moins de 5 ans. 17% occupent leur poste depuis 5 à 9 ans, 45% depuis 10 à 19 ans, 17% depuis 19 ans et plus.

Concernant de manière plus spécifique les postes, 45% des répondants exercent leur activité d'audit et de contrôle dans la fonction publique, 9% dans une organisation publique, 1% dans une organisation internationale, 12% dans une organisation privée marchande, 2% dans une organisation privée non marchande et 32% comme professionnels libéraux (commissaires aux comptes).

La grande majorité des répondants est localisée à Cotonou (86%), exerce principalement dans des entités de moins de 10 collaborateurs (43%) et des entités entre 10-19 collaborateurs (29%). Par opposition, les répondants localisés hors de Cotonou (14%) exercent principalement dans des structures de plus grande taille (79% dans des organisations de 20-50 collaborateurs).

3.2. Les compétences des auditeurs béninois

Dans le cadre de cette étude, nous nous sommes intéressés dans un premier temps aux compétences des auditeurs béninois.

Concernant de manière générale le niveau d'étude des répondants, on note un niveau assez élevé puisque seulement 2% des répondants déclarent un diplôme universitaire inférieur à BAC+5. Le niveau des commissaires aux comptes (Bac +8) et le niveau minimum de recrutement des inspecteurs et auditeurs (Bac + 5 au moins) favorisent ce résultat. Toutefois, ils sont près du quart de l'échantillon (23%) à déclarer ne pas avoir un diplôme en audit, dont majoritairement des répondants de niveau Bac+5 (75%).

Tableau 2 : Niveau universitaire et diplômation en audit des répondants

		Diplôme en audit				Total général	
Diplôme Universitaire		Non	%	Oui	%	N	%
Bac + 3		2	0,08	0	0,00	2	0,02
Bac + 5		18	0,75	52	0,66	70	0,68
Bac+6		2	0,08	2	0,03	4	0,04
Bac + 8		2	0,08	25	0,32	27	0,26
Total général	N	24		79		103	
	%	0,23		0,77		1	

Source : Auteurs

Il ressort de ces données qu'en moyenne, les auditeurs béninois ont un niveau universitaire Bac+5 et un diplôme en audit. Par ailleurs, seulement 18% des répondants déclarent ne pas faire de formation de mise à niveau en audit. Ils sont 69% à déclarer plus de 10 heures de formation en audit par an.

Concernant le travail en équipe, 92% des répondants déclarent le faire. Parmi ces 92% (95 répondants), 59% déclarent travailler avec des collaborateurs diplômés en audit et 58% de ces collaborateurs suivent au moins 10 heures de formation en audit par an.

En définitive, concernant la formation en audit, même si les auditeurs répondants sont majoritairement diplômés en audit, le taux de diplômation en audit des collaborateurs est plus bas (59% par rapport à 77%) et le taux de formation annuel supérieur à 10 heures aussi (69% contre 58%).

Au-delà, les répondants déclarent aussi mobiliser des compétences en informatique (83%), en droit des contrats (56%), en expertise financière (52%) dans le cadre de leurs missions. Ils sont aussi 50% à détenir une spécialisation en droit comptable de l'OHADA, 42% une spécialisation en normes internationales, 63% une spécialisation en finances publiques, 70% une spécialisation en évaluation du contrôle interne, 57% une spécialisation en audit des risques.

Tableau 3 : Spécialisations déclarées par les répondants

Spécialisation	Oui		Non		Total
Droit comptable OHADA	51	0,50	52	0,50	103
Normes internationales	43	0,42	60	0,58	103
Finances publiques	65	0,63	38	0,37	103
Evaluation du contrôle interne	72	0,70	31	0,30	103
Audit des risques	59	0,57	44	0,43	103

Source :Auteurs

3.3. L'indépendance des auditeurs béninois

Concernant l'indépendance, nous avons interrogé les auditeurs sur leur éthique et la gestion des conflits d'intérêts, ainsi que sur certains comportements généralement considérés comme inadéquats pour un auditeur.

Ainsi, 84% des répondants déclarent appartenir à une corporation soumise au respect d'un code d'éthique. Sur ces 84% (87 répondants sur 103), 70% déclarent toujours respecter les préconisations du code d'éthique. 28% déclarent respecter souvent ces préconisations.

Par ailleurs, en cas de conflits d'intérêts, seulement 39% des auditeurs concernés sur les 56 répondants déclarent avoir renoncé à la mission. Parmi ces 56 répondants ayant été confrontés à un conflit d'intérêt, 92% déclarent n'avoir pas été impactés dans le jugement d'audit final.

A propos des situations ayant menacé leur objectivité, les auditeurs concernés sont 97% à avoir mis en œuvre des mesures pour neutraliser les dites menaces. Aucun auditeur de l'échantillon n'a exercé des missions dans une entreprise dans laquelle il détenait des titres de participation. Enfin, ils ne sont que 29% à s'assurer que leurs collaborateurs ne participent pas à des missions dans des organisations avec lesquelles ils ont des liens familiaux ou autres.

En définitive, sur la base des données collectées, il ressort qu'en moyenne les auditeurs béninois semblent assez respectueux des codes de déontologie. Toutefois, notons le fait qu'en cas de conflit d'intérêts, ils sont peu nombreux à se désister. Par ailleurs, les liens de leurs collaborateurs avec les organisations auditées sont peu scrutés.

Nous les avons aussi interrogés concernant certains comportements généralement désapprouvés par le code de déontologie.

Globalement, les répondants déclarent adopter un comportement indépendant dans leurs missions. Ainsi, ils sont 91% à n'avoir jamais approuvé des comptes sur demande de l'organisation auditée. 98% déclarent n'avoir jamais approuvé des comptes par crainte et 86% n'avoir jamais approuvé des comptes suite à des pressions hiérarchiques.

Toutefois, ils sont 32% à exercer simultanément des missions d'audit et de conseil de manière plus ou moins occasionnelle. Ils déclarent à 84% que cette double relation d'auditeur et de conseiller n'influence pas leur opinion sur les comptes.

Tableau 4 : Les auditeurs béninois face à des comportements inadaptés

Eléments	Jamais	Parfois	Souvent	Toujours
Avez-vous déjà approuvé des comptes ou des montages comptables et financiers discutables sur demande d'une entreprise auditée ?	94	8	1	0
Avez-vous déjà approuvé des comptes ou des montages comptables et financiers discutables par crainte de perdre un mandat en cas de refus d'approbation ?	101	2	0	0
Avez-vous déjà approuvé des comptes ou des montages comptables et financiers discutables sur demande de votre hiérarchie ?	89	8	6	0
Assurez-vous une ou des missions de conseil pour les structures dans lesquelles vous exercez une mission d'audit ?	70	20	5	8
En cas d'exercice simultané de missions de conseil et d'audit au sein d'une même structure, votre opinion sur les comptes en est-elle affectée ?	87	14	1	1

Source : Auteurs

4. Discussion

Face aux mutations régulières des institutions principales d'audit des structures publiques du Bénin, plusieurs questions se posent quant à leurs justifications. La nature complexe des structures publiques, la pluralité des missions qui leur sont assignées, le mode de désignation de leurs dirigeants, l'environnement dans lequel elles évoluent et les exigences de performance attendue d'elles nécessitent de disposer d'une gouvernance adéquate. Afin de remplir convenablement leurs missions, des ressources de toutes natures sont mises à leur disposition. Les gestionnaires desdites ressources ont l'obligation de rendre compte au public de leur gestion. La crédibilisation des informations fournies est assurée par les auditeurs dédiés à cette mission. Dans le cadre de cette recherche, nous nous sommes intéressés à la qualité du dispositif d'audit et de contrôle en place. Pour ce faire, il nous est apparu nécessaire de questionner la compétence et l'indépendance des auditeurs.

Les résultats de notre enquête suggèrent trois principaux types de commentaires. Le premier point porte sur le contexte, les caractéristiques de l'échantillon et la méthodologie de recherche. Le second est relatif à la compétence des auditeurs et le troisième traite de l'indépendance des auditeurs.

4.1. Contexte, caractéristiques de l'échantillon et méthodologie de recherche

A notre connaissance, ce type de recherche sur l'audit constitue une première au Bénin. En effet, en Afrique en général et au Bénin en particulier, les recherches en comptabilité, contrôle et audit sont encore à leur début. Ceci peut, entre autres, expliquer l'intérêt manifesté par plusieurs acteurs de l'audit à notre projet. Aussi, il est nécessaire de relever que les professionnels de l'audit des structures publiques du Bénin sont assez peu nombreux, environ 250 actifs toutes catégories confondues, et sont souvent très occupés par leurs charges. Ils voyagent beaucoup, aussi bien à l'intérieur du Bénin que vers les pays étrangers, ce qui les rend souvent peu accessibles. Ceci justifie les relances et appels incessants effectués pour les joindre et les inciter à prendre 10 à 15 minutes de leur temps précieux pour répondre au questionnaire soumis à leur attention.

Ensuite, sur un nombre d'auditeurs des structures publiques avoisinant 250, 103 personnes ont répondu au questionnaire. Les résultats semblent montrer que la profession d'auditeur se compose essentiellement d'hommes (94% contre 6%). N'intéresse-t-elle pas les femmes qui sont pourtant inscrites en grand nombre dans les filières d'études en comptabilité, contrôle et audit ? Ce résultat mérite d'être étudié et analysé de manière approfondie par ailleurs.

Par ailleurs, concernant l'écueil méthodologique qu'est le risque de désirabilité sociale, le choix d'un questionnaire auto-administré et électronique (whatsapp / mail) et l'assurance de l'anonymat permettent de le neutraliser quelque peu. Toutefois, il semble nécessaire sur les questions étudiées de mobiliser par ailleurs d'autres outils de collecte des données dans le but de consolider les connaissances acquises.

4.2. Compétence des auditeurs

Concernant la compétence des auditeurs, nous l'avons évaluée ici par la formation de base, les remises à niveau annuelles et les capacités technologiques. Selon Prat dit Hauret (2003), la compétence est le niveau d'expertise suffisant pour atteindre les objectifs d'audit explicités. Les résultats de notre enquête font apparaître que les auditeurs des structures publiques du Bénin ont des formations de base de niveau relativement élevé. Environ 77% ont un diplôme en audit de niveau Bac + 5 au moins. Une partie appréciable de ce groupe (24%) possède, en plus du diplôme en audit, un diplôme universitaire de niveau Bac + 5 au moins. Une formation solide permet d'être compétent (Hilaire, 1989 ; Scheid, 2000 ; Datin, 2006) cités par Hottegindre et Lesage (2009). Sur cette base, les résultats obtenus suggèrent une appréciation positive de la compétence des auditeurs des structures publiques du Bénin.

Par ailleurs, 69% des répondants déclarent suivre plus de 10 heures de formation en audit par an. Il est nécessaire de comprendre que les obligations en matière de formations imposées aux commissaires aux comptes par l'OECCA-BENIN pour se maintenir au tableau concourent favorablement à renforcer leurs compétences. Il en est de même des autres institutions d'audit (IGE, BAG, IGF, IGM, AIG) qui organisent chaque année plusieurs séminaires de formation destinés à renforcer les capacités d'intervention de leurs membres.

Aussi, la proportion de collaborateurs (58%) qui suivent au moins 10 heures de formation par an contribue à renforcer la compétence des équipes d'audit. Toutefois, on peut globalement s'interroger sur les justifications à apporter aux cas des auditeurs et collaborateurs qui suivent moins de 10 heures de formation et surtout qui n'en suivent pas du tout par an. Ne constituent-ils pas des maillons faibles des équipes d'audit et susceptibles, de ce fait, d'engendrer la mauvaise qualité des travaux d'audit ? Une évaluation de la qualité du contrôle interne des cabinets permettrait de mieux répondre à cette interrogation. En effet, selon Causse et Ebondo Wa Mandzila (2013), *le contrôle qualité des dossiers de travail vise à s'assurer du respect des diligences et de l'efficacité de l'organisation*.

De même, les résultats de notre enquête révèlent que les auditeurs mobilisent progressivement les compétences technologiques nécessaires et s'approprient les normes requises pour la conduite d'un audit de qualité. Il reste que des efforts de formation doivent être faits, particulièrement en matière de normes internationales, de droit comptable OHADA et d'audit des risques pour renforcer la compétence des auditeurs non formés.

Par la suite, deux principales caractéristiques de l'échantillon méritent d'être appréciées à la lumière des impacts qu'elles sont susceptibles d'avoir sur la compétence des auditeurs.

En premier lieu la maturité de l'échantillon (80% des répondants occupent leur poste depuis au moins 5 ans). En effet, les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreurs que les inexpérimentés (Libby et Frederick, 1990 ; Libby et al., 1987 ; Ismail et Trotman, 1995) cités par Hottegindre et Lesage (2009). On peut comprendre que la maturité de l'échantillon est un facteur à même d'impacter positivement la compétence des auditeurs.

En second lieu la taille des cabinets ou structures d'audit. 86% des professionnels exercent dans des entités de moins de 10 collaborateurs. On en déduit que les institutions d'audit des structures publiques du Bénin sont majoritairement de petite taille. Or, selon Emby & Etherington (1996) cités par Hottegindre et Lesage (2009), un auditeur d'un grand cabinet devrait être confronté plus souvent à une même situation. L'auditeur aux prises régulièrement à la même situation devrait déceler plus aisément les erreurs ou omissions. Les cabinets de grande taille, au sein desquels les procédures de revue des dossiers par un co-associé sont formellement établies et mises en œuvre entretiennent la compétence des auditeurs. Ce qui est susceptible de faire défaut à la grande majorité des institutions d'audit au Bénin qui sont de petite taille.

4.3. Indépendance des auditeurs

Sur l'indépendance des auditeurs, nos observations et commentaires se concentrent sur trois axes à savoir, l'indépendance des auditeurs personnes physiques, l'indépendance du cabinet ou de la structure d'audit et les activités de conseil.

Indépendance des auditeurs personnes physiques

En premier lieu, les résultats de notre enquête révèlent que 84% des auditeurs appartiennent à une corporation soumise au respect d'un code d'éthique que 70% parmi eux déclarent toujours respecter et que 28% déclarent souvent respecter. Ces résultats constituent des signes positifs car l'adoption de comportements éthiques traduit une indépendance intrinsèque et est de nature à rassurer les parties prenantes sur la capacité de l'auditeur à résister aux pressions inhérentes à sa mission. Le niveau d'indépendance est fortement corrélé à son niveau d'éthique puisque l'auditeur est libre d'émettre le jugement qu'il désire (Prat, 2000 ; Tsui et Gul, 1996 ; Shafer et al., 2001 cités par Hottegindre et Lesage 2009). Toutefois, le fait de ne pas avoir la possibilité d'observer directement les auditeurs quand ils déroulent leur démarche d'audit conduit à nuancer ces propos dans la mesure où nous n'avons pas une assurance absolue du respect des codes d'éthique. En effet, Holmquist (1993 cité par Prat dit Hauret 2003), se pose la question de l'efficacité des codes d'éthique et craint qu'ils ne soient des guides que pour les personnes qui possèdent déjà un sens moral développé.

En second lieu, les résultats de notre enquête montrent principalement que 92% des auditeurs confrontés à des conflits d'intérêt (56 répondants) n'ont pas été impactés par ces situations dans leur jugement. Aussi 47 répondants déclarent n'avoir pas été aux prises à un conflit d'intérêt. Ces résultats induisent une perception positive de l'indépendance des auditeurs dans la mesure où ceux qui sont en situation déclarent ne pas privilégier leurs propres intérêts au détriment de la qualité de l'audit. Toutefois, on peut observer que dans un contexte où presque tout le monde se connaît, entretenant des liens familiaux, affectifs ou amicaux, la tentation existe. « *Quand le directeur général d'une entreprise, voyant arriver un jeune de sa région, collaborateur d'un cabinet, pour faire l'audit de son entreprise et qu'il le reçoit en disant : "Alors, on vient me voir petit frère ?", le petit frère, à supposer qu'il ait la compétence et l'expérience requises, a-t-il toute l'indépendance nécessaire ?* » (Causse, 1992). Aussi, le fait qu'il n'y ait que 29% des auditeurs qui s'assurent

que leurs collaborateurs ne participent pas à des missions dans des organisations avec lesquelles ils ont des liens familiaux ou autres peut influencer négativement sur la qualité de l'audit.

Troisièmement, le fait que 97% des auditeurs concernés déclarent avoir mis en œuvre des mesures de sauvegarde en cas de menaces sur leur objectivité et qu'aucun auditeur n'exerce des missions dans une entité dont il détient des titres de participation traduit leur indépendance. Par ailleurs, les réponses négatives apportées par la très grande majorité des auditeurs sur les questions relatives aux demandes de toutes sortes d'approbation de comptes discutables sont aussi de nature à donner une perception positive de leur indépendance.

Indépendance du cabinet ou de la structure d'audit

Deux principaux aspects ont fait l'objet de nos préoccupations, à savoir la taille des cabinets ou structures et le travail en équipe.

En premier lieu, les résultats de notre enquête montrent que 86% des cabinets ou structures d'audit du Bénin sont de petite taille (moins de 10 collaborateurs). Selon DeAngelo (1981) les grands cabinets d'audit seraient plus indépendants que les petits car le maintien de leur réputation en dépend et ils risquent aussi de perdre d'importants revenus en cas de comportement de dépendance. Est-ce que la caractéristique (petite taille) influe négativement sur l'indépendance des cabinets ou structures d'audit du Bénin ? La question semble légitime mais elle ne pourrait avoir une réponse appropriée que si l'on observait les processus d'audit déroulés ou que des remises en cause fondées des travaux d'audit de ces petites structures sont enregistrées. Toutefois, la disparition du cabinet Arthur Andersen semble infirmer l'hypothèse faite selon laquelle les grands cabinets seraient plus indépendants que les petits (Prat dit Hauret, 2003).

Deuxièmement, notre enquête révèle que 96% des auditeurs travaillent en équipe. Selon Pigé (2011), « *L'indépendance d'un cabinet repose sur des mécanismes concrets de contrôle qualité. Alors que dans les petits cabinets d'audit, le contrôle qualité est assuré par les associés et que, par conséquent, il revêt une dimension personnelle très marquée, il est par contre très formalisé dans les grands cabinets d'audit. L'audit y est considéré comme un processus industriel en partie standardisé et les règles de contrôle qualité y sont décrites et font l'objet d'un rattachement hiérarchique spécifique. L'indépendance est traitée comme une composante à part entière de la qualité du processus d'audit* ». Dans ces conditions, la proportion relativement élevée des petits cabinets et structures d'audit suggère des interrogations sur la qualité du contrôle interne déployé.

Activités de conseil

Les réponses apportées montrent que 32% (33 sur 103) des répondants exercent simultanément des missions d'audit et de conseil, mais que cette situation n'affecte pas leur opinion. L'exercice simultané des missions d'audit et de conseil dans la même structure est interdit par le code de déontologie de l'OECCA-BENIN et ne fait pas partie des attributions expressément énoncées par les textes de base des autres

institutions d'audit des structures publiques du Bénin. Selon Pigé (2011), « *les activités de conseil permettent de mieux répartir le coût des ressources humaines...et concourent à la formation des collaborateurs* ». Il reste que lorsque cette situation est créée, la question de l'indépendance de l'auditeur se pose avec elle. Le fait de fournir des prestations de conseil et par conséquent de s'ingérer dans la gestion d'une structure est susceptible d'influer sur l'opinion émise à l'issue des travaux d'audit en cas d'exercice simultané de ces deux activités.

CONCLUSION

L'instabilité prégnante des institutions d'audit des structures publiques du Bénin suscite des interrogations légitimes sur les justifications plausibles des remises en cause enregistrées.

Dans le cadre de la présente recherche, nous nous sommes intéressés à la capacité du dispositif d'audit en place à remplir efficacement, à tout le moins, ses missions de réduction de l'asymétrie d'information et de crédibilisation des informations à fournir aux parties prenantes. Cette posture procède essentiellement de l'indépendance et de la compétence des auditeurs dédiés à ces missions que nous avons évaluées à l'aide d'un questionnaire qui leur a été administré pendant un mois, du 15 juillet au 15 août 2016.

Notre recherche s'appuie principalement au plan théorique sur les travaux de DeAngelo (1981) relatif à la compétence et à l'indépendance des auditeurs et sur les déterminants d'un audit de qualité présentés par Pigé (2011).

Les résultats de notre enquête révèlent que les auditeurs des structures publiques du Bénin semblent globalement compétents, mais qu'il y a des améliorations à apporter. Ils se déclarent aussi indépendants, bien que beaucoup d'interrogations persistent, particulièrement sur la petite taille de la grande majorité des cabinets et structures en place, ainsi que sur la qualité de leur contrôle interne. Ces résultats sur la compétence et l'indépendance des auditeurs mériteraient d'être confirmés par d'autres travaux mobilisant des méthodologies différentes : observation non participante, analyse des cas de condamnation d'auditeurs, étude de cas longitudinale...

Au-delà, sur cette base des résultats de notre étude, la question suivante peut être posée : quels sont les fondements des multiples remises en cause observées ? Devrait-on questionner la durée des mandats, la rotation des auditeurs, le montant des honoraires, la concurrence sur le marché de l'audit, le contrôle par les pairs, la pression des actionnaires, la situation financière du client ? Est-ce une logique de bouc émissaire qui prévaut et qui fait que les institutions d'audit servent de rites sacrificiels ? (cf. Girard cité Guenin-Paracini et Gendron, 2006) Ou alors, peut-on comprendre et expliquer ces phénomènes à la lumière des développements de Thelen (2003) relatifs aux explications historiques et non historiques de l'évolution des institutions ? Pourrait-on étudier le problème sous les angles théoriques de stratégies des acteurs ou de la théorie des parties prenantes ? Il s'agit là de pistes théoriques à expliquer pour une meilleure compréhension des crises institutionnelles relatives au secteur de l'audit public au Bénin. Au-delà de l'enjeu

académique, la principale finalité de ce processus n'est que la détermination des conditions nécessaires à la stabilité du cadre institutionnel pour remplir convenablement la mission d'audit des structures publiques du Bénin.

RÉFÉRENCES

Ayadi W. M., (2013), Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français, La Revue Gestion et Organisation, Vol 5(2), p. 183-195.

BAG, Bureau de l'Auditeur Général (2015), Décret N° 2015-394 du 20 juillet 2015 portant création, attributions, organisation et fonctionnement du Bureau de l'Auditeur Général.

Bennecib J. (2004), « Proposition d'un modèle de l'efficacité du co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises », CREFIGE- Université Paris –Dauphine.

Ben Saad E. et Lesage C. (2007), « Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur », communication présentée au 28ème Congrès de l'AFC, Poitiers 23,24 et 25 Mai 2007.

Bigou Laré N., (2011), « Le cas particulier de l'audit de l'action publique, les besoins d'audit dans les pays africains », Qualité de l'audit, de BOECK, 1re éd., p. 163-174.

Bowling A., (2005), « Mode of questionnaire administration can have serious effect on data quality », Journal of Public Health, Vol. 27, Issue 3, pp. 281-291.

Carassus D., Grégorio G., « Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes », Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003.

Carey P. et Simnett R. (2006), « Audit Partner Tenure and Audit Quality », Accounting Review, Mai, Vol. 81, Issue 3, pp.653-676

Causse G. et Ebondo Wa Mandzila E., (2011), « La prise en compte des institutions et des conventions dans une démarche de qualité de l'audit, le cas des pays africains subsahariens », Qualité de l'audit, de BOECK, 1re éd, p. 155-161.

Causse G. et Ebondo Wa Mandzila E., (2013), « La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration », Comptabilité sans Frontières. The French Connection, Canada.

Charreaux G. (2000), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », in « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », sous la direction de Bernard COLASSE, Economica.

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire.

Danjou P., (2011), « Préface », Qualité de l'audit, de BOECK, 1re éd, p. 155-161.

Datin C. (2006), « La formation du commissaire aux comptes: comprendre le passé pour préparer l'avenir », Mémoire de DEA, Université Paris Dauphine.

DeAngelo L.E., (1981a), Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, n°3, p. 193-199.

DeAngelo L.E., (1981b), Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation, Journal of Accounting and Economics, n°3, p. 193-199.

Dubar C. et Tripier P. (2005), « Sociologie des professions », Armand Colin, 2eme edition

Flint D. (1988), « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education.

Gonthier-Besacier N., Hottegindre G., Fine-Falcy S. « Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit: Perception des préparateurs de l'information financière », **Comptabilité-Contrôle-Audit 2/2012 (Tome 18), p. 33-72**

Guenin-Paracini H., Gendron Y. Les auditeurs financiers comme pharmakoi modernes : du paradoxe de la légitimité de l'audit. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), **May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom, 2006.**

Guillaume H., Colin N., (Décembre 2008), Rapport de la Mission de comparaisons internationales relative à l'audit et l'évaluation dans les administrations de conq paysde l'OCDE et de la Commission Européenne.

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 & Theory, May, vol.25 Issue1 pp 1-26

Hilaire J. (1989), « La formation du commissaire aux comptes: de la surveillance des actionnaires à la certification », dans Le commissaire aux comptes: renforcement ou derive?, Collection dirigée par A. SAYAG, Le droit des affaires, vol.1, pp13-42

Hottegindre G., Lesage C., « Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France », Comptabilité - Contrôle - Audit 2/2009 (Tome 15), p. 87-112.

IFAC, CNCC, CSOEC, (juillet 2009), Code de déontologie des professionnels comptables

IGE, Inspection Générale d'Etat (2006), Décret N°2006-627 du 04 décembre 2006 portant réorganisation des organes de contrôle et d'inspection de l'Administration publique en République du Bénin.

IGF, Inspection Générale des Finances (1963), Décret n° 7-PR-MFP du 15 janvier 1963 portant création du service de l'Inspection Générale des Finances.

Koh H. C. et Mahathevan P. (1993), « The Effects Of Client Employment On Auditor Independence », The British Accounting Review, Volume 25, Issue 3, September, pp.227-242

Libby R. et Frederick D. M. (1990), « Experience and the Ability to Explain Audit Findings », Journal of Accounting Research, pp. 348-367.

Matsumura E.M et Tucker R.R. (1995) « Second Partner Review : An Analytical model », Journal of Accounting Auditing and Finance, pp. 173-200

Nobes C. (1995), « L'objectif du rapport annuel et de l'audit externe », Revue Française de Comptabilité n° 263..

Palmrose Z.V. (1988), « An analysis of auditor litigation and audit service quality », Accounting Review, January, pp55-73

Palmrose Z.V. (1987), « Litigation and Independent Auditors : The role of Business Failures and Management », Auditing: A Journal of Practice and Theory, spring pp. 90-103

Pérez R, (2003, 2009), La gouvernance de l'entreprise, Editions La Découverte, Paris

Pigé B., (2000/2), Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 6, p. 113-127.

Pigé B., (2003/6), Les enjeux du marché de l'audit, Revue française de gestion, n° 147, p. 87-103.

Pigé B., (2011), « Introduction, l'audit en tant que mécanisme de gouvernance », Qualité de l'audit, de BOECK, 1re éd .p. 9-26.

Pochet C. (2009), « Audit : régulation », in « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », sous la direction de Bernard COLASSE, Economica.

Prat dit Hauret C., « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue française de gestion 6/2003 (no 147) , p. 105-117

Prat dit Hauret C (2004), « Ethique et Audit », Actes du colloque sur le management responsable, ESDS, Lyon.

Richard C. (2000), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit – Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes - », Thèse pour le doctorat ès sciences de gestion, Université Montpellier II

Richard C. (2006), « Why auditor can't be competent and independant: A French case study », European Accounting Review, July, vol 15 issue 2, pp.123-179

Sangue-Fotso R., (2015), « Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte camerounais », Revue de Management et de Stratégie, (2.11), p. 1-17,

Scheid J.C. (2000), "Professions comptables en France", in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp 1005-1022

Shafer W.E., Morris R.E. et Ketchand A.A. (1999), «The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence», Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol 18, supplement, pp. 85-101

Tournay V., (2011), Sociologie des institutions, Collection Que sais-je, PUF, 128 p.

Watkins A.L., Hillison W. et Morecroft S.E. (2004), « Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence », Journal of Accounting Literature, pp.153-193

Watts Ross L., Zimmerman Jerold L.(1983), « Agency problems, auditing and the theory of the firm : some evidence », Journal of Law and Economics, vol. 26, pp. 613-633.

