

FACULTE DE SCIENCES ECONOMIQUES
ET DE GESTION DE SFAX

COMMISSION NATIONALE D'EXPERTISE COMPTABLE

**Mémoire élaboré en vue de l'obtention du
Diplôme d'Expertise Comptable**



**LA CERTIFICATION DES ENTREPRISES DE
SERVICES SELON LA NORME ISO 9001 :
CAS DES CABINETS D'EXPERTISE
COMPTABLE**

Préparé par : NIZAR BARKIA

Encadré par : Monsieur HEDI TURKI

Année Universitaire 2000/2001

Table des matières

INTRODUCTION.....	2
PREMIERE PARTIE : LA NOTION DE QUALITE, SON EVOLUTION ET LA POSITION DE LA PROFESSION D'EXPERT COMPTABLE	4
CHAPITRE 1 : L'EVOLUTION DE LA DEMARCHE QUALITE	5
<i>Section 1 : Historique de la qualité.....</i>	<i>5</i>
<i>Section 2 : Les prestataires de services et les normes ISO</i>	<i>17</i>
CHAPITRE 2 : LES EXPERTS COMPTABLES ET LA QUALITE	25
<i>Section 1 : Caractéristiques de la profession d'Expert Comptable</i>	<i>25</i>
<i>Section 2 : La Procédure de contrôle qualité en Tunisie</i>	<i>28</i>
<i>Section 3 : Contrôle qualité de la profession à l'étranger.....</i>	<i>29</i>
<i>Section 4 : Quelle norme de la série ISO 9000 adopter dans un cabinet d'expertise comptable ?.....</i>	<i>32</i>
DEUXIEME PARTIE : MISE EN PLACE D'UN SYSTEME QUALITE SUIVANT LA NORME ISO 9001.....	42
CHAPITRE 1 : LA CERTIFICATION D'UN CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE SELON LA NORME ISO 9001	43
<i>Section 1 : Mise en place d'un système qualité suivant la norme ISO 9001</i>	<i>43</i>
<i>Section 2 : Problèmes déontologiques rencontrés lors de la certification</i>	<i>50</i>
CHAPITRE 2 : LA CERTIFICATION EST-ELLE UNE DEMARCHE GERABLE PAR LA PROFESSION ?.....	52
<i>Section 1 : Nécessité d'une évolution des mentalités</i>	<i>52</i>
<i>Section 2 : Le rôle possible de l'Ordre des Experts Comptables</i>	<i>54</i>
CHAPITRE 3 : ETUDE EMPIRIQUE.....	59
<i>Section 1 : Présentation de l'enquête.....</i>	<i>59</i>
<i>Section 2 : Le champ de l'enquête et caractéristiques de l'échantillon</i>	<i>59</i>
<i>Section 3 : Présentation des résultats de l'étude.....</i>	<i>60</i>
<i>Section 4 : Conclusion de l'étude.....</i>	<i>67</i>
CONCLUSION	68
BIBLIOGRAPHIE.....	70

Introduction

La qualité est un thème à l'ordre du jour, non pas qu'il soit nouveau, bien au contraire, mais parce qu'elle est devenue un enjeu majeur ; elle répond à une nécessité stratégique pour l'ensemble des entreprises.

Elle est traitée régulièrement par les médias ; la publicité l'érige en vedette et les entreprises lui consacrent une attention toute particulière.

La qualité est à l'heure actuelle, un des terrains sur lequel se joue la concurrence mondiale entre entreprises. En effet, la mondialisation de l'économie impose aux entreprises de s'adapter à ces nouvelles exigences pour ne pas voir leurs clients se diriger vers des concurrents qui sauront les écouter, comprendre leurs besoins et y répondre à temps.

Le secteur industriel a été le précurseur de la démarche.

Depuis 1989, date à laquelle les premières sociétés américaines ont commencé à se faire certifier sur la base d'une des trois normes internationales d'assurance qualité de la série ISO 9000, l'intérêt pour la certification ISO 9000 n'a cessé de croître à une vitesse phénoménale. Toutefois, les entreprises de services certifiées restent encore rares.

Mais tout comme les industriels, les prestataires de services ont ressenti le besoin de faire connaître à leurs clients la qualité de leurs prestations.

Actuellement, dans bien des cas, la notoriété du prestataire de services est le seul moyen utilisé pour asseoir la confiance de ses clients. Ainsi, « le développement d'indicateurs de fiabilité objectifs, indépendants des acteurs particuliers, et reconnus de tous apparaît nécessaire »¹, ce qui a justifié le recours par certains, à la certification selon les normes ISO 9000.

La profession d'Expert Comptable n'échappe pas à cette évolution. En effet, le souci de la qualité et son contrôle sont, depuis longtemps, ses préoccupations.

Dans ce sens, et à travers l'instauration d'un processus de réglementation des missions, la réalisation du contrôle de la qualité, l'Ordre des Experts Comptables a prouvé sa volonté de mener une véritable politique qualité, d'évoluer et d'améliorer les services de ses membres.

Mais, à l'heure actuelle, on assiste à une tension du marché : la concurrence s'est accrue et les demandes des clients se transforment et se diversifient en permanence. De plus, les Experts Comptables en Tunisie seront confrontés dans quelques années à une concurrence venant de l'étranger surtout après la signature par la Tunisie de l'accord du GATT et de l'accord de partenariat avec l'Union Européenne.

L'adoption d'une démarche qualité permettra de faire face aux concurrents venant de l'étranger, d'accéder à des marchés nouveaux (notamment internationaux) et d'augmenter, par conséquent, les parts de marchés. Dans ce cas, l'action qualité devient un outil de stratégie et de marketing qui permet d'acquérir une image de marque forte, de disposer d'un atout et d'un argument commercial supplémentaire par rapport aux concurrents.

Le développement futur des cabinets dépendra surtout de leur capacité à identifier, à détecter les besoins du marché et à y répondre rapidement et correctement.

Dès lors, la satisfaction du client devient l'élément premier à rechercher et s'engager dans une démarche d'assurance de la qualité doit permettre de gagner et de maintenir la confiance des clients par la prévention des non-conformités. L'offre de prestations de services de qualité est le véritable moteur de croissance de la profession.

En effet, une action qualité performante doit avant tout permettre de réduire les coûts de la non-qualité et ceci par une amélioration de la productivité et de l'efficacité du personnel ; l'incidence finale est une réduction des coûts de revient.

La satisfaction des clients devient un véritable enjeu pour tous les professionnels. En ce sens, Monsieur Bernard Vaucelle, directeur général de l'AFNOR affirme que : « En réaffirmant de manière explicite que s'engager dans l'assurance de la qualité, c'est d'abord vouloir gagner et maintenir la confiance de ses clients par la prévention des non-conformités, le normalisateur rappelle et clarifie le lien entre démarche qualité et démarche certification. ... la certification peut apparaître comme un des recours à la mise en place d'un processus continu d'amélioration de la qualité »².

¹ Williamson F. (1993), La profession comptable, n°124, édition du 23 Avril.

² Cité par De Brebisson (1994), SIC, N°119, Janvier

Face à ce constat, les Experts Comptables hésitent sur la nouvelle politique qualité à mener au sein de leurs cabinets. Doivent-ils :

- Simplement améliorer la qualité des prestations du cabinet à travers la mise en place d'un système de contrôle de la qualité ;
- Ou bien, envisager une démarche de certification selon les normes ISO ?

Dans le second cas de figure, les interrogations sont nombreuses :

- La certification est-elle compatible avec les normes professionnelles existantes ?
- Ne se heurte-t-elle pas à des problèmes déontologiques ?
- Doit-on envisager la démarche de certification de façon individuelle ou collective ?
- Quel rôle réserver à l'Ordre des Experts Comptables dans cette quête de la qualité ?

On prend, alors, conscience de toute l'ampleur de la réflexion et du débat qu'engendre ce sujet pour les experts comptables.

La première partie portera sur l'étude de la position de la profession par rapport au concept de la qualité. Après un rappel historique sur l'évolution de la fonction qualité jusqu'à la création des normes internationales ISO 9000, une synthèse précisant l'engagement qualité de la profession d'Expert Comptable sera faite.

La seconde partie est plus pratique puisqu'elle traite, dans un premier temps, de la certification d'un cabinet selon la norme ISO 9001 et, dans un second temps, de la position de la profession confrontée à la démarche de certification.

A défaut d'informations précises sur la certification dans des cabinets d'expertise comptable, une enquête sera menée auprès des professionnels au moyen d'un questionnaire leur demandant de relater leur expérience en matière de démarche qualité et de préciser l'évolution possible de la profession.

Première partie :

**La notion de qualité, son évolution et la
position de la profession d'expert comptable**

Chapitre 1 : L'évolution de la démarche qualité

Section 1 : Historique de la qualité

Ce qui nous intéresse dans cette section est de savoir ce qui distingue les démarches qualité qui se sont constituées dans ce siècle par rapport à d'autres manières de produire dans des époques où la qualité n'était pas l'objet d'interventions spécialisées. Il est toujours possible en effet, de trouver chez les phéniciens ou les égyptiens, ou dans les règles édictées par les corporations du Moyen Age, des lois et des règlements visant à contrôler le travail commandé, ou des citations dans lesquelles figure le mot « qualité ». Ce seul mot ne suffit pas pour qu'on ait affaire à des démarches qualité, qui se sont constituées dans l'industrie de masse et non dans l'artisanat.

1. Les Origines

Depuis toujours, la qualité d'un objet est associée à l'intervention humaine et aux attentes particulières dont sa fabrication est entourée. La démarche qualité n'est pas apparue à un moment précis de l'histoire. Elle débute, cependant, dès la mise en place d'un pouvoir centralisé, dirigé par des chefs de tribus, des rois ou des pharaons.

Ainsi, les Phéniciens avaient-ils une méthode d'action corrective plus expéditive que celle d'aujourd'hui. Quand des violations aux standards qualité devenaient répétitives, leurs inspecteurs éliminaient toute possibilité de reproduction du défaut, en coupant simplement la main des individus qui avaient réalisé un produit non conforme. Cette méthode de correction était effective et permanente.

Au moyen âge, le corporatisme édictait des règles, ainsi qu'un système de formation et de contrôle, qui garantissaient aux clients la conformité des produits qu'il leur fournissait.

Ce système a permis un développement important de l'économie. Il a, cependant, été un frein au progrès, ce qui l'a en définitive condamné. En effet, « les règles des corporations interdisaient l'amélioration, et si l'ouvrier devait faire un chef d'œuvre, celui-ci avait l'obligation d'entrer dans des normes préétablies »³.

2. L'organisation fonctionnelle du travail : 1900-1930

Le début du XX^{ème} siècle voit un foisonnement d'inventions techniques qui, pour la plupart, auront une application industrielle. L'augmentation de la productivité devient une priorité absolue quand éclata la deuxième guerre mondiale. Le développement de l'organisation scientifique du travail, par le moyen de différents systèmes dont les plus connus sont ceux de Taylor pour la production, et de Fayol pour l'administration des entreprises, constitue une étape nouvelle du progrès technique.

a. L'organisation fonctionnelle de la bureaucratie

Henri Fayol relate, en 1916, son expérience de dirigeant d'une entreprise sidérurgique à Commentry. En raison de la croissance des entreprises, le commandement doit être considéré comme une spécialité, conséquence de la division du travail. Analysant le commandement dans une perspective hiérarchique, il y décrit cinq étapes du management tel qu'il l'a pratiqué avec succès : Prévoir, Organiser, Commander, Coordonner, Contrôler.

Cette analyse n'est, cependant, pas complète. En effet, il appartient également aux dirigeants de décider, d'innover, de juger, de nouer des relations avec l'extérieur. Pour ce faire, il doit également déléguer le pouvoir et utiliser plus largement les compétences d'autrui.

b. L'organisation scientifique de la production

Aux Etats-Unis, la compagnie Ford créée en 1907, va appliquer, à une grande échelle, les principes de F. W. Taylor (1856-1915). L'organisation fonctionnelle préconisée par Taylor dans son ouvrage « Scientific Management » repose sur la division du travail : l'entreprise organise le travail de ses

³ Bertrand JOUSLIN DE NORAY (1990) - Le mouvement international de la qualité. Traité de la qualité totale – Edition Dunod, page 4.

employés, minute leurs gestes, décompose les tâches et détermine les rémunérations en fonction des résultats.

La spécialisation doit ainsi entraîner une plus grande productivité en ce sens que, responsable d'une fonction déterminée, chacun y devient plus habile.

La notion de qualité, dans les années 1950 et 1960 consiste donc à standardiser la production et les besoins de fabrication. Les services qualité coordonnent ceux-ci par la mise en place des normes, et en contrôlant l'application.

La fabrication de voitures de plus en plus complexes est divisée en de multiples tâches simples qui peuvent être réalisées par des ouvriers non qualifiés. Cela permet à des millions de manœuvres de fabriquer des produits de haute technicité à un faible coût.

L'inspection fait partie intégrante de cette méthode. A ce point de son évolution, la qualité devient un des fondements de l'organisation du travail. Très tôt, le directeur d'usine comprend que s'il ne réalise pas la production prévue, il est renvoyé, alors que s'il fournit un produit mauvais, il ne sera que réprimandé. Encore faut-il que quelqu'un s'en aperçoive et s'en plaigne.

Ce n'est qu'à partir de 1910 que la fonction contrôle se sépare de la production. C'est le contrôleur, indépendant de la production, qui garantit la satisfaction attendue, et personne d'autre. Il trie les produits, élimine les mauvais, et livre les bons. Il sauve ainsi les apparences, mais son action n'a pas de répercussion sur le processus de fabrication : c'est une **action curative**.

Le cycle taylorien englobe donc trois phases : Préparer, réaliser, contrôler.

Préparer —————> Réaliser —————> Contrôler

Ces systèmes de qualité issus du taylorisme et de la bureaucratie présentent trois inconvénients :

- Les ressources humaines sont organisées de façon inefficace du fait des univers hiérarchisés (hiérarchie des compétences) et cloisonnés (chacun dans son domaine technique ou fonctionnel) ;
- Les méthodes de standardisation sont trop rigides ;
- Le management n'étant pas participatif, la communication par la voie non hiérarchique (informelle) n'est pas encouragée.

3. L'essor de la statistique et de la maîtrise de la qualité : 1920-1960

En 1920, Western Electric installe un nouveau type de centrale téléphonique. Il est, dans un premier temps, impossible de le mettre en service, tant la quantité de défauts est grande. Une enquête révèle que le nombre des inspecteurs est plus important que celui des travailleurs effectifs sur le chantier, et pourtant, cela ne résout pas la somme considérable des défauts existants. Il est alors créé un département de la qualité ; deux des membres de ce département sont G.D.Edwards & W.A. Shewhart.

a. L'assurance de la qualité

Georges Edwards sépare la fonction qualité de la fabrication. Il la fait dépendre directement du management, en lui assignant une mission spécifique dans les différents départements de l'entreprise, plus spécialement dans les départements d'études et de développement. Il crée la notion d'**assurance de la qualité**.

Elle a pour objet de compenser les manquements du contrôle sur produit, pour compléter la satisfaction du client. Les critères d'assurance de la qualité font donc état de dispositions concernant les procédures à respecter pour la préparation, la réalisation, la livraison etc., ainsi que l'organisation souhaitable pour aboutir à la satisfaction du client.

b. La maîtrise de la qualité

Walter Shewhart, mathématicien, introduit la statistique comme moyen de maîtrise de la qualité. Il publie les résultats de ces travaux en 1931. En 1942, le ministère de la guerre demande aux Bell Labs de diffuser les méthodes statistiques dans les usines d'armement. Il est clair que l'issue de la guerre du pacifique dépend en grande partie de la qualité et de la productivité de ces usines. Des milliers

d'ingénieurs ainsi formés vont jouer un grand rôle dans le développement des méthodes de maîtrise de la qualité aux Etats-Unis après la guerre.

L'économiste italien Pareto formule un rapport mathématique sur la répartition des richesses entre « les quelques uns qui comptent et la multitude de ceux qui représentent peu ». En d'autres termes, un nombre comparativement faible d'éléments (20% environ) représente la quasi-totalité (approximativement 80%) du coût de la non-qualité.

4. Le courant de la qualité totale

Cinq auteurs ont posé des jalons dans le développement de la qualité totale :

a. W. Edwards Deming

Deming est un spécialiste américain du contrôle statistique, disciple de Schewhart. En 1938, il utilise, pour la première fois au monde, les méthodes d'échantillonnage au Bureau National de Recensement. En 1946 et en 1948, il est chargé par le ministre américain de la guerre de participer à une étude économique au Japon, où sa contribution ne passe pas inaperçue. Aussi est-il invité, en Juillet 1950, à donner une série de cours aux principaux chefs d'entreprises nippons, au profit de la JUSE (Japanese Union of Scientists and Engineers).

Dans sa présentation des problèmes de qualité apparaît l'idée d'amélioration. Ainsi au lieu des trois phases de Taylor, Deming présente quatre phases, résumés dans le sigle PDCA :

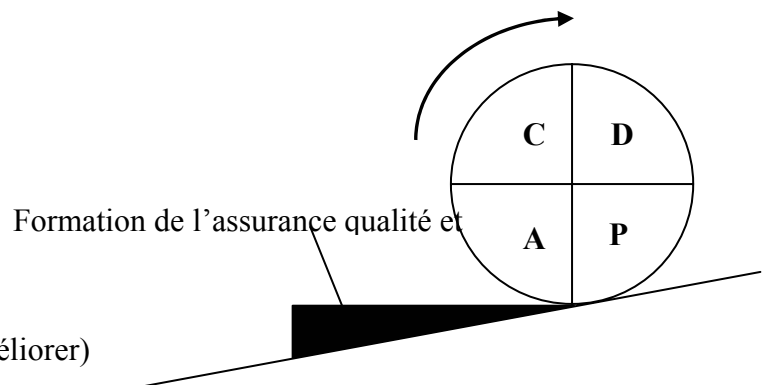
La roue de DEMING

P: PLAN : Planification (préparer)

D : DO : Exécution (réaliser)

C : CHECK : Contrôle (contrôler)

A : ACTION : Action corrective (améliorer)

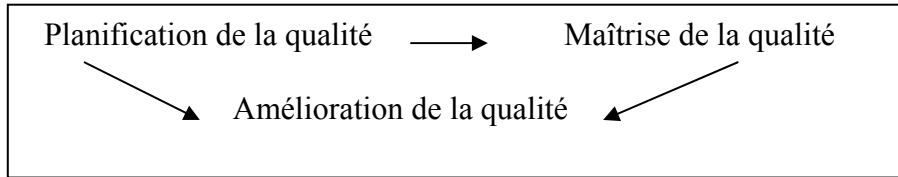


Ces phases sont illustrées par la roue de Deming (ci-dessus). Un tour de roue correspond à un cycle d'obtention du produit. A la phase « contrôle » (see pour Taylor, chek pour Deming), comportant entre autres choses, le tri des bons et des mauvais produits, succède, en effet, la phase « amélioration » qui tient compte des résultats obtenus dans le cycle en achèvement, afin d'améliorer les cycles futurs.

b. J.M. Juran

Juran est également un disciple de Schewhart. Pendant la guerre, il a participé avec Deming, au programme de formation à la maîtrise de la qualité et à la rédaction de documents de contrôle statistique. Il publie son premier livre, « quality Control Handbook » en 1951. En 1954, il est invité au Japon pour compléter la formation donnée par Deming. Il y recevra, ainsi que ce dernier, la plus prestigieuse des décorations, décernée par l'empereur Hiro-Hito.

L'objectif de Juran est également l'amélioration, «étendue, cette fois, à toute l'entreprise. Sa méthodologie comporte trois volets :



c. A.V. Feigenbaum

En 1945, le docteur A.V. Feigenbaum publie, dans le journal de l'Institut des ingénieurs en électricité, son premier article intitulé « Quality as a management », qui décrit le résultat des expériences de développement de la qualité dans les différentes directions de General Electric, première application de TQC (Total Quality Control). En 1951, Feigenbaum introduit le concept de « Total Quality Control » repris dans son ouvrage du même nom. Cette expression est généralement traduite en français par « qualité totale » et est définie comme suit :

« Le T.Q.C est un système destiné à intégrer efficacement les efforts des divers groupes dans une organisation afin de développer, de maintenir et d'améliorer la qualité. Son but est de permettre au marketing, aux études, à la production et au *service clients* d'atteindre *une complète satisfaction du client* de la façon la plus économique»⁴.

Nous remarquons que le contrôle de la qualité devient donc, d'une part, l'affaire des différents services de l'entreprise et, d'autre part, une préoccupation essentielle du management, dont la tâche primordiale est l'intégration, qui implique que chacun doit abandonner ses particularités pour se fondre dans un ensemble défini par la direction générale.

d. Philip B. Crosby

Jusqu'au bout des années soixante, la qualité reste le domaine des ingénieurs et du management. L'homme de l'entreprise n'est qu'un facteur, il n'a pas de responsabilité dans l'obtention de la qualité.

En octobre 1961, Philip B. Crosby lance le concept « zéro défaut » dans la société Martin Marietta. Les premiers échecs dans le domaine spatial ont montré, en effet, que les défauts proviennent presque exclusivement des erreurs humaines. C'est donc sur l'homme qu'il faut concentrer ses efforts, la participation de tous permettant de réduire le coût d'obtention de la qualité (C.O.Q).

En 1966, Crosby, nouvellement nommé vice-président qualité d'ITT (International Telephone and Telegraph), développe l'expérience faite chez Martin Marietta, pour responsabiliser l'ouvrier à la qualité des opérations qui lui sont confiées. Cette méthode entraîne la suppression de nombreux contrôles, et vise à susciter chez l'opérateur, la prise de conscience de « faire bien du premier coup ce qu'il faut de toute façon faire » ; ITT l'adopte, avec des résultats indéniables, en particulier dans toutes les activités de services. C'est en 1967, dans l'une de ses filiales françaises « la LMT de Laval » que le grand trust américain lance avec succès son premier programme « zéro défaut » (ZD). D'autres programmes ZD auront autant de succès et seront à l'origine des programmes d'amélioration développés dans toute l'entreprise.

e. Ishikawa

La démarche qualité d'Ishikawa est une gestion :

- Menée par toutes les divisions et tous les membres de l'entreprise ;
- Menée de plus par les fournisseurs, les transformateurs et les filiales diverses ;
- Intégrée, c'est-à-dire que l'on y gère principalement la qualité, mais aussi les coûts (bénéfices et prix), les quantités (production, vente, stocks) et délais.

La prise en compte de toutes les fonctions de l'entreprise fait dire à certains qu'il ne s'agit plus là de « qualité totale », mais de « qualité totalitaire ». Le service qualité voulant tout régenter et diriger.

⁴ Gogue J-M (1990), « Les six samourai de la qualité », Edition Economica, Paris.

5. Tendances actuelles

En 1980, la promotion des cercles de qualité réhabilite l'intelligence perdue des opérateurs. « Ne laissez pas votre intelligence au vestiaire » dit-on, « participez à l'amélioration de la qualité de production ». Cette nouvelle façon de manager le personnel de production est séduisante en période de crise de motivation. Ces orientations intéressent fortement la fonction des ressources humaines et se réalisent dans la plupart des entreprises.

L'enthousiasme des managers retombe toutefois, quelques années plus tard, laissant place à la nouvelle conception de la fonction qualité. En effet, en 1987, apparaît une « nouvelle secte » : ceux qui savent décoder, interpréter les nouvelles normes ISO 9000.

Ainsi, au fil du temps, l'évolution des modes de management s'est peu à peu orientée vers une valorisation de l'homme. Les managers, qui ont longtemps considéré l'homme comme une machine, ont découvert l'immense potentiel de créativité et de souplesse qu'il recouvrait.

L'histoire de la qualité est l'histoire de cette découverte.

6. Les normes ISO 9000

La concurrence croissant, l'organisation des entreprises s'est affinée, pour diminuer les besoins en capitaux et frais financiers, elles tentent de réduire les stocks au minimum, en adoptant la pratique du « flux tendu ». Une telle façon de travailler ne souffre plus des livraisons non conformes. Il est donc de plus en plus demandé au fournisseur de s'organiser pour livrer une qualité régulière et de prendre les dispositions pour donner confiance à son client en sa capacité à fournir « à l'identique ».

Par ailleurs, il importe de rechercher les économies. L'inspection d'entrée coûte cher, le renvoi des livraisons non conformes ou des tris sont perturbants et grèvent les coûts de possession par des échanges de courrier et des frais administratifs difficilement mesurables.

Dans les sociétés artisanales, la confiance dans la capacité du fournisseur à livrer régulièrement à l'identique s'établissait directement entre les hommes. On se connaissait, et on savait que celui-ci travaillait bien et que l'on pouvait se fier à lui.

Aujourd'hui, même dans les petites entreprises, ce n'est pas le chef d'entreprise qui fait tout ; il a derrière lui des machines et des hommes qui réalisent. La confiance ne peut pas naître que d'un contact avec les dirigeants ; la régularité de la qualité fournie est fonction de l'organisation du travail, des machines et des hommes : **du système qualité**.

Pour avoir confiance, il faut vérifier que cette organisation a l'aptitude requise pour sécréter à chaque fois la même qualité, sans non-conformité. Cette vérification est effectuée par un audit qualité qui permet d'évaluer le système qualité. Il a pour but de comparer l'organisation existante et appliquée du système qualité du fournisseur, à une organisation de référence, le « référentiel », définie par le client comme étant propre à lui donner confiance.

Le référentiel est donc différent selon le client, et les fournisseurs doivent accepter des audits pour chaque client demandeur et sur la base de référentiels différents. En fait, seules les grandes entreprises ont les moyens de définir leur propre référentiel, et d'effectuer (ou faire effectuer) des audits auprès de tous les fournisseurs.

Pour éviter cette variété de référentiels et donc d'audits qui devenaient fort coûteux, la communauté internationale, dans le cadre de l'ISO (International Organization for Standardization), a repris ces travaux et réalisé un ensemble de normes faisant désormais référence au plan international, les normes ISO 9000.

En effet, en 1979, l'ISO, fédération mondiale d'organismes nationaux de normalisation, lance l'étude des normes d'assurance qualité et met en place le Comité Technique (TC 176) qui prend en charge l'élaboration des normes internationales sur le management et l'assurance qualité.

Le but essentiel de ces normes était essentiellement de faciliter les relations contractuelles entre clients et fournisseurs par la conception d'un référentiel international et ainsi réduire le coût et le nombre des audits imposés par les clients.

En effet, dans un contexte universel, les normes renforcent la compétitivité.

En 1987, la première série de normes ISO 9000 de base : ISO 8402, ISO 9000, ISO 9004 et ISO 9001/2/3 est publiée. Cette dernière série de trois normes a très vite servi de référentiel pour la certification d'entreprise par une tierce partie.

Concrètement, la certification, conformément aux normes ISO 9000, est basée sur l'engagement de l'entreprise à appliquer ce référentiel en faisant contrôler cet engagement par les audits d'un organisme certificateur.

f. Idée principale des normes

Les normes constituent un référentiel c'est-à-dire un ensemble d'exigences auxquelles un système d'assurance de la qualité doit répondre.

Le choix du référentiel est essentiellement lié à la nécessité de donner confiance aux clients grâce au fait que leurs besoins seront satisfaits.

Les exigences contenues dans ces textes portent sur les moyens à mettre en œuvre par l'entreprise pour assurer la qualité de ses fournisseurs ou ses services, pour démontrer la maîtrise des processus de réalisation des produits ou prestations.

Ce sont des modèles génériques indépendants du secteur d'activité ou de la taille de l'entreprise. On raisonne en terme de finalités sans qu'aucune structure ou procédure préétablie soit imposée.

L'entreprise doit répondre à ces exigences de manière adaptée à sa situation propre : taille, structure, produits, le but ultime recherché par le système étant l'assurance de la qualité des produits, c'est-à-dire la satisfaction de ses clients au moindre coût, en s'occupant de ce qui est directement en relation avec le produit.

Le choix d'un référentiel doit avant tout être une démarche volontaire de la part de l'entreprise.

g. Les différents modèles d'assurance qualité

Les référentiels les plus utilisés sont structurés en un ensemble de trois modèles, repris en 1987 dans les normes ISO 9001, 9002 et 9003.

Les trois modèles diffèrent par l'étendue de leurs exigences ; la rigueur reste la même, seul le champ d'application est plus ou moins étendu.

La famille des ISO 9000 (version 1994)⁵

ISO 8402	Management de la qualité et assurance de la qualité - Vocabulaire
ISO 9000-1	Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité - Partie 1 : lignes directrices pour leur sélection et utilisation.
ISO 9000-2	Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité - Partie 2: lignes directrices pour l'application de l'ISO 9001-2-3
ISO 9000-3	Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité - Partie 3 : lignes directrices pour l'application de l'ISO 9001 au développement, à la mise à disposition, et à la maintenance du logiciel.
ISO 9000-4	Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité - Partie 4 : Guide de gestion du programme de sûreté de fonctionnement.
ISO 9001	Systèmes qualité - Modèle pour l'assurance de la qualité en conception, développement, production, installation et prestations associées.
ISO 9002	Systèmes qualité - Modèle pour l'assurance de la qualité en production, installation et prestations associées.
ISO 9003	Systèmes Qualité - Modèle pour l'assurance de la qualité en contrôle et essais finaux.
ISO 9004-1	Management de la qualité et éléments de système qualité - Partie 1 : lignes directrices.
ISO 9004-2	Management de la qualité et éléments de système qualité - Partie 2 : lignes directrices pour les services.
ISO 9004-3	Management de la qualité et éléments de système qualité - Partie 3 : lignes directrices pour les produits issus de processus à caractère continu.
ISO 9004-4	Management de la qualité et éléments de système qualité - Partie 4 : lignes directrices pour l'amélioration de la qualité.

Les principales normes de la série ISO 9000 sont au nombre de sept :

- La norme ISO 8402 (bien que ne faisant pas partie de la série 9000) : « Management de la qualité et assurance de la qualité – Vocabulaire » porte sur la terminologie employée dans les systèmes qualité.

⁵ <http://www.iso.ch>

- La norme ISO 9000-1 intitulé « Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité » constitue le guide de la famille des normes ISO 9000. Elle donne des lignes directrices, définit les rôles de chacune des autres normes et étudie les concepts fondamentaux de la série : politique qualité, gestion de la qualité, système qualité, maîtrise de la qualité et assurance qualité.
- Concrètement elle permet d'aider le lecteur à décider laquelle des trois normes suivantes lui convient le mieux.
- Les normes ISO 9001, 9002 et 9003 sont des ensembles types d'éléments d'un système qualité dont chacun est à définir de manière adaptée par chaque entreprise. Elles se distinguent entre elles par le domaine qu'elles recouvrent.

Le paragraphe 8.2 de la norme ISO 9000-1 (de 1994) « sélection d'un modèle » aide à la sélection du modèle ISO 9000 approprié :

- **ISO 9001** : à utiliser lorsque la conformité à des exigences spécifiées doit être assurée par le fournisseur pendant la conception, le développement, la production, l'installation et les prestations associées.
- **ISO 9002** : à utiliser lorsque la conformité à des exigences spécifiées doit être assurée par le fournisseur pendant la production, l'installation et les prestations associées.
- **ISO 9003** : à utiliser lorsque la conformité à des exigences spécifiées doit être assurée par le fournisseur lors des contrôles et essais finals.

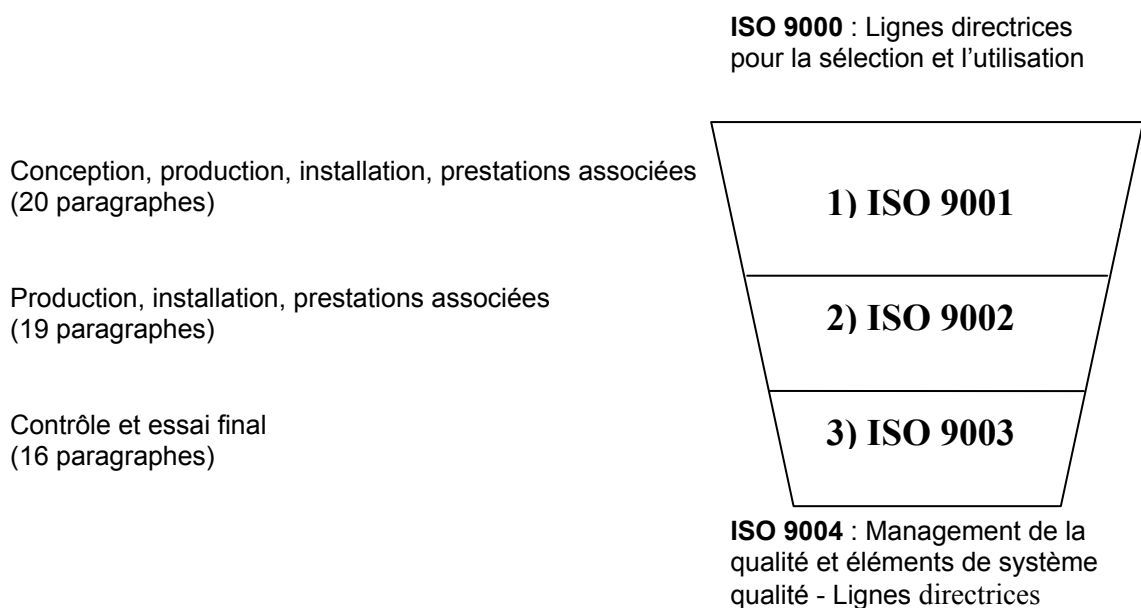
Ces trois normes sont emboîtées hiérarchiquement les unes aux autres, la norme ISO 9001 étant la plus complète.

- La norme ISO 9004-1 « Management de la qualité et éléments de système qualité – Partie 1 » détermine des principes généraux constitutifs du système de management de la qualité et donne les lignes directrices de la démarche à mettre en œuvre, éléments de coûts à l'appui.
- La norme ISO 9004-2 « Gestion de la qualité et éléments de système qualité - Partie 2 – Lignes directrices pour les services », émanation de la norme ISO 9004. Elle a été écrite pour aider l'industrie des services à adapter à ses propres besoins les normes initialement rédigées pour l'industrie manufacturière. Mais, il semble, avec du recul, que cette norme pose des problèmes pratiques dans son application pour deux raisons principales :
 - Elle pose des lignes directrices et non des exigences ;
 - Elle ne fait aucune distinction entre les différents services.

Ainsi, les services sont internationalement audités selon les normes ISO 9001, 9002, 9003. Un schéma⁶ résume l'exposé fait ci-après :

⁶ Lamprecht J.L (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, page 26.

STRUCTURE DES NORMES ISO 9000 (version 1994)



Cette hiérarchie signifie simplement que l'on va de l'ISO 9003 à l'ISO 9002 puis à l'ISO 9001, le domaine d'application se gonflant, à chaque stade, de paragraphes additionnels⁷.

h. Définition de la qualité selon la norme ISO 8402

La norme internationale ISO 8402 – Management de la qualité et assurance de la qualité (vocabulaire) - définit la qualité des produits et services comme étant : « l'ensemble des propriétés et caractéristiques d'un produit ou d'un service qui lui confère l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou implicites »⁸.

Maîtriser la qualité d'un produit ou d'un service est le résultat des multiples tâches accomplies par de nombreux acteurs dans des domaines techniques et méthodologiques.

La définition la plus pratique de la qualité est celle de J.Sittig (1995) qui relève toute l'ambiguïté de la démarche et en fait un véritable défi : « Le problème de la qualité, c'est le problème de la bonne adéquation entre les propriétés du produit et la situation de la demande. L'ennui, c'est qu'un même produit doit répondre à la demande de clients potentiels n'ayant pas les mêmes exigences »⁹.

Cette même norme (ISO 8402) définit *le management de la qualité* comme étant : « L'ensemble des activités de la fonction générale de management qui déterminent la politique qualité, les objectifs et les responsabilités, et les mettent en œuvre par des moyens tels que la planification de la qualité, la maîtrise de la qualité, l'assurance de la qualité, l'amélioration de la qualité dans le cadre du système qualité »¹⁰.

Le système qualité est l'ensemble de l'organisation des procédures, des processus et des moyens nécessaires pour mettre en œuvre le management de la qualité.

Selon la norme ISO 8402, « *l'assurance de la qualité* est constituée par l'ensemble des activités préétablies et systématiques mises en œuvre dans le cadre du système qualité, et démontrées en tant que de besoin, pour donner la confiance appropriée en ce qu'une entité satisfera aux exigences pour la qualité »¹¹.

⁷ Lamprecht J.L (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, page 26.

⁸ Norme ISO 8402 (version 1994), § 2.1, p.2

⁹ Sittig J. (1995), la qualité, édition afnor, page 11.

¹⁰ Norme ISO 8402 (version 1994), § 3.2, p.5

¹¹ Norme ISO 8402 (version 1994), § 3.5, p.5

i. Objectifs des normes ISO 9000

Les normes ISO 9000 axées sur la qualité et la satisfaction du client ont, donc, deux objectifs principaux :

- prodiguer des conseils en matière de management de la qualité,
- fournir des modèles en matière d'assurance de la qualité.

Les normes ISO 9000 sont génériques et indépendantes de tout secteur économique ou industriel spécifique. N'étant pas spécialisées elles sont applicables à tout secteur d'activité.

Les normes ISO 9000 publiées pour la première fois en 1987 par l'International Organization for Standardization sont devenues depuis lors le langage universel des affaires.

Initialement rédigées pour servir de référence dans les relations contractuelles bilatérales clients-fournisseurs, les normes ISO 9000 sont désormais utilisées pour la certification des systèmes qualité d'entreprise.

A ce titre des organismes certificateurs délivrent des certificats de conformité des systèmes qualité d'entreprises à ses normes.

Toutes les normes de l'ISO font régulièrement l'objet d'une révision pour en assurer l'actualité. Compte tenu de la très vaste implantation des normes ISO 9000, l'Organisation veut s'assurer que le passage vers les versions améliorées se fera en douceur pour les centaines de milliers d'entreprises concernées dans le monde. La nouvelle version de ces normes a été adoptée le 15 Décembre 2000.

7. Les normes ISO 9000 version 2000

Les révisions de l'an 2000 porteront sur ISO 9000 (principes essentiels et vocabulaire), ISO 9001 (systèmes de management de la qualité – exigences), qui réunit les actuels ISO 9001/2/3 en un seul document, et ISO 9004 (systèmes de management de la qualité – lignes directrices pour l'amélioration de la performance). Publiée pour la première fois en 1987, la série ISO 9000 a eu un impact considérable sur les processus d'entreprise et de commerce mondial. Selon la toute récente enquête de l'ISO réalisée vers la fin de 1999, 343.643 systèmes qualité dans 150 pays ont été certifiés conformes aux normes de la série ISO 9000 soit une augmentation de 71.796 (20,8%) par rapport à l'année 1998¹².

Plus qu'une deuxième adaptation, cette révision "phase 2" constitue une véritable révolution. En effet, la "Phase 2" (l'anticipation est la règle en normalisation) est inspirée par la volonté des normalisateurs d'adapter fondamentalement la certification aux enjeux que les entreprises auront à affronter à l'aube du XXI^{ème} siècle.

L'ampleur de cet enjeu les conduit à appliquer à leur propre démarche, les principes de la norme et ce, pour la première fois.

a. Les mobiles de la révision

Les orientations des futures normes ISO 9000, découlent de plusieurs facteurs :

(i) Les retours d'expérience d'une décennie de certification

Si tous s'accordent à dire que les normes ISO 9000 dans leur version de 1994 comportent tous les ingrédients nécessaires à une bonne approche de la qualité, il n'en demeure pas moins que d'assez nombreuses "dérives" liées à cette certification, furent constatées. Citons pêle-mêle :

- "le qualitiennement dit" : Le manager ou son responsable qualité, lit la norme ou les rapports d'audit comme il lirait une ordonnance de son médecin. Il ne comprend pas mais part du principe que c'est bon pour lui.
- "l'obsession bureaucratique" génératrice d'un édifice documentaire surcontraignant, les procédures couvrent le moindre geste. Le caractère sclérosé de l'approche incite le personnel à l'utiliser comme "parapluie". Cette dérive nuit gravement à la flexibilité de la structure et la responsabilisation de ses membres.
- "le package du progrès" : Le système qualité à peine adapté à la spécificité de l'entreprise est censé être parfait. En théorie seulement car la réalité de l'entreprise ne tardera pas à susciter le désenchantement.

¹² <http://www.iso.ch>

- "la convoitise du diplôme" : La démarche qualité est un peu oubliée au profit du papier qui la représente.
- "le nombrilisme" : Le client n'aurait-il pas été oublié ?

(ii) Les besoins des utilisateurs tels qu'ils sont exprimés par les sondages

Une enquête que le comité TC 176 de l'ISO diligente, dès fin 1997, auprès de 1600 entreprises du monde entier pour connaître quelles orientations ces normes doivent suivre, a conduit aux résultats suivants :

- Ces normes doivent répondre à une meilleure prise en compte des réalités du marché et du vécu des entreprises, quel que soit le type de produit ou de service fourni ou le type d'organisation interne ;
- La démarche qualité vise, en externe, à satisfaire les clients de manière durable et, en interne, à améliorer les fonctionnements de l'entreprise et elle doit donc être servie par des normes faciles à utiliser car rédigées de manière simple.

(iii) Les facteurs internes à l'entreprise

Tels que la volonté d'aller au delà de la stricte certification de conformité, *de réorienter la démarche vers le client, de privilégier l'efficacité du système qualité* plutôt que la conformité à des procédures.

(iv) Les facteurs externes à l'entreprise

Nombreuses sont les entreprises qui convoitent d'autres modes d'identification de leur démarche qualité. C'est le cas des prix qualité, souvent perçus comme concurrents de la certification selon ISO 9000.

La question de la compatibilité avec les normes de management environnemental se pose de plus en plus fréquemment.

b. Principales caractéristiques des futures normes

Les nouvelles normes ISO 9000 sont restructurées afin de faciliter une introduction plus conviviale des systèmes de management de la qualité dans un organisme. La structure commune des deux normes suivra le format type des processus principaux d'un organisme et permettra d'aligner le système de management de la qualité sur ses opérations.

Il s'agira en particulier de la continuité et de la compatibilité entre les éditions anciennes et nouvelles des normes.

Parmi Les principales caractéristiques des futures normes nous pouvons citer :

(i) Amélioration de la lisibilité

En particulier pour faciliter le travail d'appropriation des textes pour mener à bien toute démarche qualité, sans avoir recours à des spécialistes de l'exégèse. Cet aspect-là rejoint une des préoccupations majeures des petites entreprises.

Huit principes du management de la qualité ont été identifiés pour faciliter la réalisation des objectifs qualité.

(ii) Réduction du nombre de normes de la série

Alors qu'une trentaine de textes composent la version 1994, les normes ISO 9000 (version 2000) n'en comptent que six.

Quatre normes de base :

- **ISO 9000** : Concepts et terminologie (fusion des actuelles ISO 8402 et ISO 9000-1) ;
- **ISO 9001** : Modèle d'assurance de la qualité, centré sur la maîtrise des processus, dont l'objectif principal sera d'apporter la confiance sur la conformité du produit/service par rapport aux exigences préétablies.

La nouvelle et unique norme ISO 9001 résoudra le problème du choix entre les ISO 9001, 9002 et 9003 actuelles. Avec cette nouvelle norme, le système de management de la qualité couvrira

l'ensemble des activités d'un organisme, ce qui donnera aux clients l'assurance que tous les processus de ce dernier ont été pris en compte.

L'introduction, dans cette nouvelle ISO 9001, de la notion d'amélioration continue vise à stimuler la productivité de l'organisme, à accroître sa compétitivité dans le marché et à mieux répondre aux besoins et aux attentes de ses clients ;

- **ISO 9004** : Lignes directrices sur le management de la qualité visant une approche de la qualité, économiquement efficace, pour l'ensemble des parties prenantes et la satisfaction durable du client ;
- **ISO 10011** : Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management qualité et des systèmes de management environnemental.

Et deux rapports techniques (TR) :

- l'un représentant la "carte routière" de cette future famille 2000,
- l'autre présentant les principes de management appliqués à la qualité tels que :
 - leadership,
 - démarche qualité orientée client,
 - implication du personnel,
 - amélioration continue...

(iii) Modification de la structure des normes

La structure des normes selon un réseau cohérent de processus (appelé "modèle de processus") est adoptée de façon à mettre en évidence les processus clé liés à la réalisation du produit et ceux liés à la mise en œuvre efficace de la démarche qualité.

À noter la prise en compte de la position défendue par la France préconisant une structure basée sur le cycle "P.D.C.A."

Ces concepts que sont l'engagement de la direction, l'alignement de la politique qualité sur la stratégie de l'entreprise, la satisfaction du client, l'implication des hommes, la maîtrise des processus, l'amélioration permanente, qui sous-tendent toutes les actions des entreprises tournées vers la maîtrise globale de la qualité, vont se retrouver tant dans le référentiel pour l'assurance de la qualité, que dans le guide de management.

Cela se traduit entre autres, par :

- *Un renforcement des exigences d'engagement de la direction* : Engagement dans la gestion de la qualité et responsabilité de la politique et des objectifs qualité.
- *La gestion des ressources humaines* : Sélection, évaluation de la performance, formation et soutien de chaque collaborateur.
- *La prise en compte des résultats pour juger de l'efficacité de la démarche* : Les relations avec les clients à travers l'exploration de leurs attentes ou la mesure de leur satisfaction.
- *Une orientation très ferme vers la démonstration de l'efficacité des processus* plutôt que l'existence de procédures et en particulier la nécessité de démontrer l'efficacité du processus d'amélioration permanente.

c. Le «duo cohérent» des normes de management de la qualité

Les ISO 9001 et ISO 9004 révisées sont élaborées sous la forme d'un «duo cohérent» de normes. Si l'ISO 9001 révisée traite concrètement des exigences de systèmes de management de la qualité susceptibles de permettre à un organisme de faire la preuve de sa capacité à répondre aux besoins de ses clients, la norme ISO 9004 révisée vise, au-delà de l'ISO 9001, l'élaboration d'un système de management de la qualité complet adapté aux besoins de toutes les parties intéressées.

Bien qu'elle se suffise à elle-même, la nouvelle structure favorisera une synergie accrue entre les deux normes et contribuera à une efficacité et à une efficience organisationnelles.

Ces deux normes, de structures compatibles (modèle de processus) s'inscrivent dans une logique de progression de maturité, de l'assurance qualité vers l'excellence.

L'ouverture vers le management par la qualité totale est décrite dans les lignes directrices de l'ISO 9004 qui constitue ainsi une passerelle entre le management de la qualité et les prix qualité.

La voie de l'excellence est ouverte.

La révision des normes ISO 9001 et ISO 9004 s'appuie sur huit principes du management de la qualité qui reflètent les meilleures pratiques en la matière.

Ces huit principes sont les suivants:

- Organisme tourné vers la clientèle;
- Qualité de chef de file;
- Engagement personnel;
- Approche par processus;
- Approche systématique du management;
- Amélioration continue;
- Approche factuelle de la prise de décision;
- Relation mutuellement bénéfique entre fournisseurs.

d. Les principaux objectifs de la révision

L'objectif principal de ce «duo cohérent» est de lier le management de la qualité moderne aux processus et activités réels d'un organisme, tout en favorisant l'amélioration continue et la réalisation de la satisfaction du client. De plus, l'intention est que les normes de la série ISO 9000 aient une applicabilité globale. Aussi, les principes qui guident le processus de révision sont-ils, notamment, les suivants:

- *Applicabilité à tous les secteurs de production et de services et à tous les organismes quelles que soient leurs dimensions;*
- Simplicité d'emploi, langage clair, traduction et compréhension facilitées;
- Aptitude à lier les systèmes de management de la qualité aux processus organisationnels;
- Point de départ naturel de l'amélioration de la performance;
- Orientation plus marquée vers l'amélioration continue et la satisfaction de la clientèle;
- Compatibilité avec d'autres systèmes de management comme l'ISO 14000 pour le management environnemental;
- Base cohérente pour traiter des besoins et intérêts essentiels des organismes dans des domaines spécifiques tels que l'aéronautique et l'espace, le secteur automobile, les dispositifs médicaux, les télécommunications, notamment.

Ainsi, toutes les entreprises, privées ou publiques, grandes ou petites, produisant des biens manufacturés, des services ou des logiciels, disposent d'outils qui leur permettront de gérer leurs activités et d'en tirer parti au plan interne comme au plan externe.

e. Ce qui a changé

- ISO 9004

Cette norme, remaniée pour répondre aux pratiques modernes du management, renferme également en annexe des Lignes directrices pour l'auto-évaluation.

- Amélioration continue

Une exigence renforcée pour une «amélioration continue» a été introduite, comme prévu, dans l'ISO 9001, ainsi que des exigences additionnelles concernant la «réduction du domaine d'application» de la norme, une manière de faire face au large éventail d'organismes et d'activités.

- Satisfaction du client

Autre élément nouveau, l'exigence que les mesurages soient développés (ISO 9001) de manière à pouvoir évaluer la satisfaction du client, une information clé pour l'amélioration continue.

- Terminologie

Il convient de noter que des changements sont aussi intervenus dans la terminologie, le plus important étant l'usage du terme «organisme» à la place de «fournisseur», encore employé dans les normes actuelles, et l'usage de «produit et service» qui, tous deux, reprennent aujourd'hui leur signification d'origine (évitant ainsi l'emploi guère naturel de «produit» englobant également le «service»). Ce dernier changement répond à l'impératif d'une cohérence plus grande et plus conviviale avec l'usage normal des termes et de leur signification.

f. Une transition en douceur vers les versions améliorées des normes ISO 9000¹³

Le changement vers les versions améliorées des normes ISO 9000, se fera en douceur pour les entreprises qui, dans le monde, appliquent les versions actuelles de ces normes.

«Une exigence majeure du processus de révision d'ISO 9000 est de faciliter, pour les organisations qui appliquent les normes ISO 9000 actuelles, la transition vers les normes révisées», déclare l'ISO.

L'ISO en donne l'assurance dans un document récent intitulé: «Introduction à la révision des normes de la série ISO 9000». Selon des estimations, plus de 300.000 systèmes de management de la qualité, fondés sur ISO 9000 sont opérationnels dans le monde au sein d'organisations de toutes sortes afin de garantir leur efficacité et leur capacité à répondre aux exigences de leur clientèle.

Cependant, l'ISO déclare que les normes révisées n'imposeront aucune règle quant à la présentation d'un manuel qualité: «les organisations pourront continuer de documenter leurs systèmes de management de la qualité d'une manière qui reflète leurs propres façons de travailler. La révision des normes de la série ISO 9000 n'exigera pas de remanier la documentation des systèmes management de la qualité de l'entreprise.»

Section 2 : Les prestataires de services et les normes ISO

1. Qu'est ce qu'un service ?

Un service est : « un produit de l'activité de l'homme destiné à la satisfaction d'un besoin humain, mais qui ne se présente pas sous l'aspect d'un bien matériel »¹⁴.

Cette définition illustre bien la complexité de qualifier un service et la multiplicité des formes qu'il peut revêtir.

Selon Juran (1987) : « un service existe parce que le prestataire est capable de répondre aux besoins du client mieux que celui-ci ne pourrait le faire lui-même, ou parce qu'il offre des alternatives plus attractives en terme de coût, de temps, de commodité, ou bien encore parce qu'il répond à un large éventail de besoins psychologiques et physiologiques de l'individu »¹⁵.

A travers ces deux définitions, il apparaît que la difficulté de définir un service provient de :

- Son caractère immatériel ;
- Sa finalité propre : « répondre à un besoin » qui peut revêtir de multiples formes.

Face à cette diversité, l'évaluation de la qualité d'un service n'en sera que plus complexe.

2. Concept qualité dans le service

La grande particularité du service réside dans le fait que son processus de fourniture se trouve chez le client. C'est donc lui qui juge directement du niveau de la qualité du service offert. Si le jugement est négatif, le risque est de perdre le client.

La notion de la qualité du service est d'autant plus difficilement appréhendable que la notion de service, abstraite et diffuse, se caractérise par une prestation intangible et souvent hétérogène.

Pour se prémunir contre des prestations de mauvaise qualité, les entreprises de services essayent de maîtriser leur processus de réalisation.

Pour cela, il convient :

- D'une part, de bien appréhender les besoins du client ;
- D'autre part, de répondre à ses exigences tout en attachant la plus grande importance aux aspects périphériques de la prestation tels que l'accueil, les délais, la relation, la communication, la compétence...

Le premier pas de la démarche qualité des entreprises de services consiste à maîtriser les caractéristiques du service offert et de la prestation des services.

¹³ <http://www.iso.ch>

¹⁴ Définition du mot « service » par le dictionnaire Petit LAROUSSE.

¹⁵ Juran J. (1987), la qualité dans les services, Paris, AFNOR Gestion, page 27

Plusieurs professions, soucieuses de la qualité de l'interface avec leur clientèle, manifestent actuellement le besoin de codifier et de formaliser leur professionnalisme. L'époque est donc à la qualité des services.

La norme internationale ISO 9004-2 dote les prestataires de services d'un référentiel de management de la qualité, intitulé « lignes directrices pour la gestion de qualité dans les services ». Cette norme s'inspire largement de celles de la série ISO 9000.

3. Maîtriser la qualité dans les services : une démarche complexe¹⁶

Le développement actuel de la certification des services, bien que progressif et encore restreint par son champ d'application et le nombre restreint d'entreprises concernés, conduit à s'interroger sur l'impact de cette certification sur l'offre et les systèmes de production de services des prestataires ainsi que la qualité du service offert au client. Cette question est importante à plusieurs titres.

D'une part, la certification de service est un champ de recherche nouveau compte tenu du caractère récent du phénomène et du fait que, la plupart des études portant sur la certification se situent dans les secteurs produisant des biens matériels et concernent la certification d'entreprises industrielles avec le référentiel ISO 9000¹⁷.

D'autre part, la certification de services s'inscrit dans le domaine d'étude plus large de la qualité du service, de sa spécificité éventuelle par rapport à la qualité des biens matériels et des leviers de son amélioration¹⁸.

La certification des services suscite aujourd'hui une double interrogation. Considérée comme un dispositif de gestion¹⁹, est-elle à l'origine d'améliorations du fonctionnement de l'organisation susceptibles de bénéficier au client sur le plan de la qualité du service ou de manière plus large sur le plan de sa valeur, c'est-à-dire d'une comparaison qualité/prix du service ? ou n'est-elle qu'un moyen d'améliorer l'image de marque d'une entreprise, voire d'une profession, sans répercussions réelles autres pour l'entreprise et le client ? La certification pose donc également la question de son intérêt pour les entreprises face à des approches qui peuvent se révéler complémentaires mais aussi alternatives comme la démarche de qualité totale ou la certification sur la base du référentiel ISO.

La certification des services s'inscrit dans une problématique plus large qui est celle de la qualité dans les activités du service. La qualité du service perçue par le client est définie comme *l'absence d'écart entre d'une part les attentes de la clientèle à l'égard du service et, d'autre part, la perception que cette clientèle a du service après l'avoir consommé*²⁰. L'écart peut provenir de distorsions successives, éventuellement cumulables :

- Le prestataire ne perçoit pas correctement les attentes réelles du client. Il ne connaît pas les critères sur lesquels le client fonde son jugement du produit ainsi que les niveaux de performance attendus par le client sur ces critères ;
- Le prestataire ne traduit pas ou se trompe en traduisant les attentes réelles du client en des spécifications ou normes de services (temps d'attente, accessibilité, délai de traitement, ...) ;
- Il y a discordance entre le service réellement offert et les normes ou spécifications du service. L'entreprise ne parvient pas à produire le service de manière satisfaisante ;
- Il y a un écart entre les promesses faites au client, via la communication externe et les réalisations. Les attentes du client sont modifiées par des promesses, éventuellement exagérées, sources de mécontentements futurs.

¹⁶ Jougoux M. (2000), « Certifier le service pour en améliorer la qualité ? », Economies et Sociétés, Série « Economie et Gestion des services », EGS, n°2, 6/2000, p.41.

¹⁷ Campions-Dubernet M. & Marquette C. (1997), Les normes d'assurance qualité ISO 9000 : une opportunité de rationalisation des processus d'apprentissage de l'entreprise ?, Cahiers de recherche n°73, 15 Octobre, GIP Mutations industrielles

¹⁸ Bancel-Charenzol L. & Jougoux M. (1998), de la valeur dans les services, in Valeur, marché et organisation, Actes des XIV journées nationales des I.A.E, Nantes, Presses académiques de l'Ouest.

¹⁹ Nous utilisons ici la notion de dispositifs de gestion telle qu'elle est définie dans l'ouvrage collectif dirigé par Moidson J.-C. (1997), « Du monde d'existence des outils de gestion », Editions Seli Arslan, Paris, à savoir « des types d'arrangements d'hommes, d'objets, de règles et d'outils » mobilisables dans les actes classiques de la gestion, à savoir : prévoir, décider, contrôler.

²⁰ Berry L. L., Parasurmann A., Zeithmal V.A. (1990), Delivering Quality service : Balancing Customer perceptions and expectations, Academy of Management Review, New York, Free Press.

Cet écart provient essentiellement du fait de l'existence de deux « univers » distincts : l'univers du client et l'univers du prestataire de service.

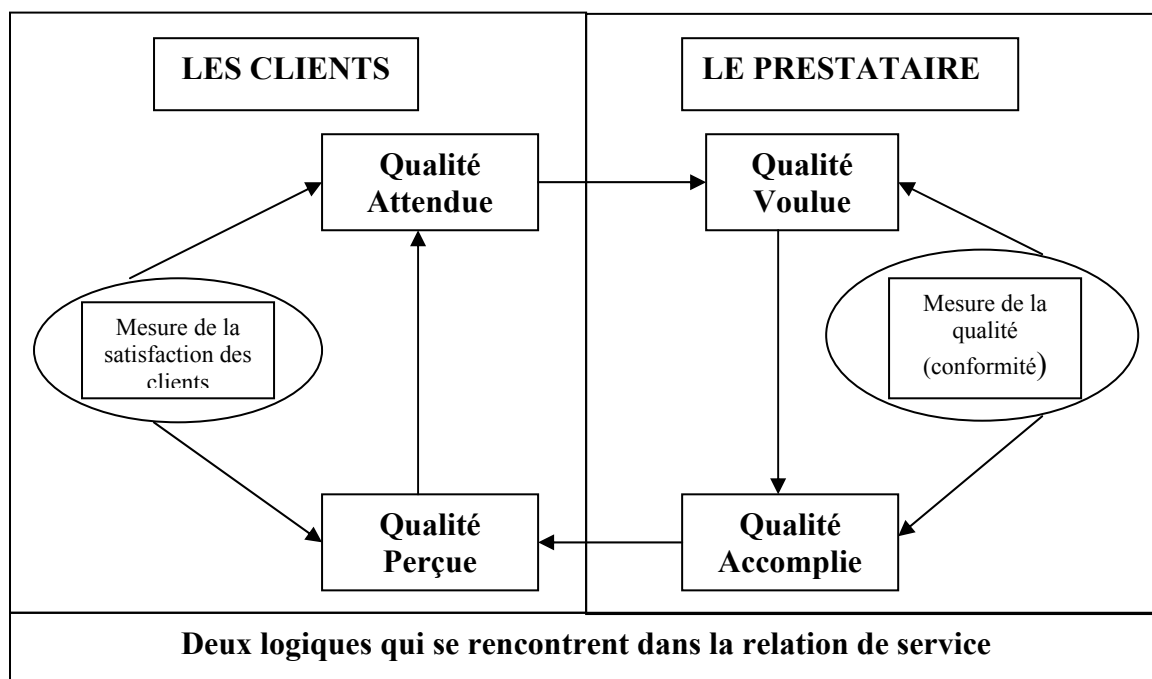
- *L'univers du client* : C'est un champ mental nourri de croyances, d'expériences et d'informations, propre à chacun, qui structure le vécu du client.
C'est aussi le champ spatio-temporel de la relation de service, qui dure tant que persiste un lien psychologique ou financier avec le prestataire.
- *L'univers du prestataire de service* : C'est un champ mental, nourri de croyances, d'expériences et d'informations.
Cependant, le prestataire, dans l'exercice de son métier, a des avoirs, des savoir-faire, des techniques qui lui sont propres. Il appartient à une entreprise, avec ses valeurs, ses marchés, sa culture.

Nous retiendrons que le client et le prestataire se rencontrent dans la relation de service, mais à partir de deux logiques distinctes. Chacun perçoit la prestation à partir de son propre point de vue.

Le champ de représentation du client est celui du désir, de la subjectivité. Celui du professionnel est celui de la technicité, du métier, de la prise en compte de données objectives, et de comptes à rendre.

Chercher à écouter, comprendre, satisfaire le client n'a donc rien de naturel, et c'est un effort véritable. La clarification des champs respectifs du client et du prestataire de service est le préalable à la création d'une offre raisonnée.

Les deux univers peuvent être schématisés comme suit²¹:



En s'appuyant sur cette approche, un certain nombre de caractéristiques de la qualité dans les services peuvent être dégagées.

a. Un large périmètre d'appréciation de la qualité

L'évaluation de la qualité porte à la fois sur le résultat (le service obtenu) et la partie de la production du service dans laquelle le client est présent, appelée prestation de service. Le client est, en effet, présent dans le système de production du service à des degrés divers et selon des modalités distinctes²². Il peut être, d'une part, cible de la production du service au sens où il est directement

²¹ Averous B. et Averous D. (2000), « Mesurer et manager la qualité de service », Travail et méthodes, n° 551, p.8.

²² Bancel-Charenzol L., Jougleux M. (1998), de la valeur dans les services, in « Valeur, marché et organisation », Actes des XIV journées nationales des I.A.E, Nantes, Presses académiques de l'Ouest.

l'objet des transformations prises en charge par ce système de production (conseils, ...), mais il peut être aussi une ressource de ce système de production s'il prend en charge une partie des opérations indispensables à la production du service (fournitures d'informations, ...).

Cette participation lui confère une multitude de points d'appréciation de la qualité. L'entreprise de service doit ainsi maîtriser la qualité sur un périmètre plus large mais aussi plus flou que celui des entreprises de biens matériels.

La qualité du service entendue au sens global dépend ainsi de la qualité de la prestation de service et de la qualité du résultat, la qualité de la prestation de service étant elle-même étroitement reliée à la qualité de la participation du client. L'enjeu pour l'entreprise est alors d'identifier les critères du client en matière d'appréciation de la qualité sur ce large périmètre et de les hiérarchiser, sachant que, selon les segments de clientèle, ils peuvent se révéler différents.

Berry, Parasuraman et Zeithaml (1990) proposent ainsi une grille générale utile pour analyser ces items, dans laquelle on trouve par exemple le respect des engagements sur les performances du service, la compétence technique et cognitive du prestataire, la facilité d'accès au service et la courtoisie du personnel en contact.

b. L'incertitude du client face à l'offre du service

Par ailleurs de nombreux travaux sur les services soulignent que l'achat d'un service est fondamentalement entaché d'incertitude pour le client²³. Cette incertitude provient d'abord de la difficulté rencontrée par le client dans l'appréhension des caractéristiques du service avant l'achat : qu'achète-t-il en réalité ? A quoi est-il en droit de s'attendre ? Quelle participation va-t-on lui demander ?

Cette difficulté rejaille d'ailleurs sur l'appréciation du prix demandé par le prestataire de services offerts par des prestataires différents.

Cette incertitude dépend de plusieurs facteurs, parmi lesquels on peut citer les caractéristiques du service, la nouveauté du service pour le client, le caractère récurrent de sa consommation. Pour le client confronté pour la première fois à l'acquisition d'un service, cette appréciation repose sur l'ensemble des informations relatives au produit, fournies par le prestataire ou obtenues par d'autres voies, comme la bouche à oreille ou la presse généraliste ou spécialisée.

Vendre un service suppose ainsi d'en expliciter le contenu, les caractéristiques avant l'achat à un client qui, surtout s'il n'est pas professionnel, n'a aucune raison de disposer des connaissances ou compétences pour le comprendre facilement. Il suffit de lire les informations fournies lors de l'adhésion à un programme de fidélisation de transport aérien ou ferroviaire, lors de l'achat d'un mobile téléphonique, pour s'en convaincre aisément.

Si les entreprises ont parfois joué de cette opacité pour accroître le volume de leurs ventes, la situation concurrentielle dans les services et la montée en maturité et en exigence des consommateurs rendent non performants à court et long terme(s) ces comportements²⁴. Cette explicitation du service suppose une compréhension fine des attentes des consommateurs, l'élaboration d'une offre adéquate et la construction des moyens de son explicitation : centre de renseignements, documentation contractuelle claire, terminologie adaptée et compréhensible.

c. L'hétérogénéité du service obtenu par le client

Une deuxième source d'incertitude pour le client est liée, au-delà des promesses ou engagements réalisés par le prestataire, au caractère hétérogène du service : ce que va finalement obtenir le client risque d'être différent de ce qu'a promis le prestataire, d'être différent pour un même client au cours du temps, et d'un client à l'autre. Cette hétérogénéité du service est liée aux conditions de production du service et résulte de la conjonction de plusieurs facteurs, dépendants les uns des autres :

- Le degré de matérialité du service : si le service est par nature intangible, il n'en est pas pour autant immatériel car il mobilise des supports matériels plus ou moins importants pour être produit et délivré au client : locaux, équipements, cible matérielle du service,... Deux facteurs viennent

²³ Delaunay J.-C., Gardery J. (1987), les enjeux de la société de service, Presse de la fondation nationale des sciences politiques, Paris.

²⁴ Alain M. (1998), réussir la qualité du service, Editions nouvelles, Montréal.

ainsi limiter l'hétérogénéité du service : d'une part, l'existence de supports matériels dans la prestation du service²⁵ et, d'autre part, la maîtrise par le prestataire de leurs caractéristiques.

- L'importance de la prestation du service, c'est à dire de la fraction de la production qui se déroule en temps réel en présence du client, c'est à dire dans le « front office » de l'entreprise des services. Plus celle-ci est importante plus la qualité se construit en temps réel en présence du client et mobilise fortement les systèmes de pilotage de la production chez le prestataire ;
- L'importance de la mobilisation du client comme cible et/ou ressources dans la production du service. Elle conforte, en effet, l'entreprise à la gestion d'aléas engendrés par le client, provenant de ses caractéristiques personnelles, de son histoire, de sa capacité à prendre en charge les tâches prévues par l'entreprise dans l'obtention du service²⁶ ;
- L'importance des interactions entre le client et le personnel de l'entreprise prestataire dans la production du service. Ces interactions sont sources d'hétérogénéité car leur qualité renvoie en partie aux caractéristiques des individus qui en sont à l'origine ;
- La complexité de la production du service : celle-ci s'analyse suivant plusieurs axes parmi lesquels on peut évoquer l'étendue de l'offre du service proposée, le caractère mono ou multi-cible du système de production²⁷, le degré de standardisation de l'offre des services et des processus de production du service²⁸.

L'entreprise de service est amenée à se doter de dispositifs permettant d'offrir au client ce qu'elle lui a effectivement promis, qualité perçue par les clients et qualité offerte n'étant que les deux facettes du même phénomène. La question ici posée est celle de la maîtrise des processus de production du service afin d'assurer au client un niveau de qualité du service et une reproductibilité dans le temps de ce niveau.

4. Le management de la qualité

Le management de la qualité est « l'ensemble des activités de la fonction générale de management qui détermine la politique qualité, les objectifs et les responsabilités et les mettent en œuvre par des moyens tels que la planification de la qualité, ..., dans le cadre du système qualité »²⁹.

Le management de la qualité consiste donc à intégrer les paramètres de la qualité dans le management de l'entreprise.

La norme ISO 9004-1 (version 1994) intitulée « Management de la qualité et éléments de système qualité – Lignes directrices – Partie 1 » est une norme de base à partir de laquelle d'autres normes de management de la qualité ont été déclinées afin de rendre possible leur application dans tous les milieux professionnels.

La norme ISO 9004-2 (version 1994) est une norme de management de la qualité, adaptée aux services.

a. Illusions et réalités

La norme ISO 9004-2 s'appuie sur les principes généraux de la norme ISO 9004-1. Elle est écrite pour aider l'industrie de services à adapter ses propres besoins à des normes destinées initialement aux industries manufacturières. Nous pouvons, alors, nous demander si cette norme prend suffisamment en compte non seulement les spécificités de l'industrie des services, mais aussi la diversité des activités qu'elle englobe.

La norme ISO 9004-2 est une ligne directrice et, de ce fait, ne fournit pas à l'entreprise un ensemble d'exigences claires pour l'assurance qualité. Certains estiment même que : « Sans aller jusqu'à dire que la norme ISO 9004-2 ne sert à rien, il faut bien admettre que le texte est trop vague pour avoir un intérêt pratique »³⁰.

²⁵ Bowen D. E. et Jones G. R. (1986), « Transaction cost analysis of service Organization-Consumer Exchange », *Academy of management review*, Vol 11, n°2, p. 428-441.

²⁶ Bancel-Charnesol L., Jougleux M. (1997), « Vers une analyse des systèmes de production dans les services », *Revue Française de Gestion*, n°117, Mars-Avril-Mai, p. 71-81.

²⁷ Ibid

²⁸ Schmenner R. W. (1986), « How can Service Business Survive and Prosper ? », *Sloan Management Review*, Vol. 27 (3), printemps, p.21-32.

²⁹ AFNOR : Gérer et assurer la qualité – Tome 1, page 164

³⁰ Lamprecht James L. (1995), *ISO 9000 et les services*, Paris, AFNOR, page 42.

Elle offre, toutefois, une analyse des concepts du service depuis la mercatique jusqu'à la prestation et l'analyse du service fourni au client. Il est donc nécessaire de considérer cette norme comme le support de la réflexion qui conduit à interpréter les paragraphes des normes d'assurance qualité, et orienter le management de l'entreprise vers le management **par** la qualité, ou, pourquoi pas le « Total Quality Management » (TQM). Mais comme le disait Jean Paul FLOCH, secrétaire du comité plurisectoriel de l'AFAQ : « La majorité des entreprises recherche davantage la certification qu'un bon système qualité »³¹.

Ainsi, les normes ISO 9000 ne sont généralement considérées que comme des modèles pour l'assurance qualité, alors qu'elles peuvent aussi être perçues comme une opportunité de développer une philosophie de management. Cette deuxième optique implique la prise en compte des lignes directrices dans la démarche de normalisation de la qualité. Toutefois, celles-ci n'étant que des recommandations et ne pouvant être auditées par des organismes de certification, elles ne sont généralement pas intégrées dans les réflexions des entreprises.

Les lignes directrices de la série ISO 9004, proposent un management de la qualité et tracent la voie du management par la qualité totale, mais ne se donnent pas les moyens d'être appliquées dans la réalité.

b. Principe de la norme ISO 9004-2

La norme ISO 9004-2 comporte les six chapitres suivants :

- 1- Domaine d'application
- 2- Références normatives
- 3- Définitions
- 4- Caractéristiques du service
- 5- Principes d'un système qualité
- 6- Eléments opérationnels d'un système qualité

Les quatre premiers chapitres expliquent le contexte dans lequel se situe la norme et les deux derniers définissent ce principe. Les chapitres 2 et 3 ne présentent que des définitions et n'appellent aucun commentaire. Ils ne sont donc pas traités ci-après.

(i) Domaine d'application

« Les principes d'un système qualité sont applicables à toutes les formes de services, que le service ait uniquement le caractère de service ou qu'il soit associé à la fabrication et à la fourniture d'un produit...

Les concepts contenus dans la norme ISO 9004-2 conviennent à des organismes de toutes tailles. Bien que le petit organisme de service ne dispose pas et n'ait pas besoin de la structure complexe nécessaire à un organisme plus grand, les mêmes principes sont applicables. Il y a simplement une différence d'échelle »³².

(ii) Caractéristiques du service

Les caractéristiques du service fourni au client doivent pouvoir être mesurées de façon qualitative (comparaison) et quantitative (mesure) par l'organisme de service.

Toutefois, « il est en général impossible de compter sur l'inspection finale pour influencer sur la qualité du service à l'interface client, alors que l'évaluation du client de toute non-conformité est souvent immédiate »³³.

(iii) Principes d'un système qualité

La norme ISO 9004-2 est élaborée à partir de deux principes :

- Les exigences d'un service doivent être clairement *définies en termes de caractéristiques* observables et susceptibles d'être évaluées par le client.

³¹ DUFOUR A. (1996), « ISO 9000 : La certification se met à l'heure 94 », Enjeux, n°156, Juillet-Août, page 58.

³² AFNOR : Gérer et assurer la qualité – Tome 1, page 205.

³³ Ibid., page 207

Il en va de même pour les processus de prestation du service, qui doivent également être définis en termes de caractéristiques qui influent directement sur l'exécution du service, bien qu'elles ne soient pas toujours directement observables par le client.

Ces deux sortes de caractéristiques doivent pouvoir être évaluées par l'organisme de service en fonction de critères d'acceptation établis.

Une caractéristique du service ou de la prestation du service peut être quantitative (mesurable) ou qualitative (susceptible de comparaison) en fonction de la façon dont elle est évaluée, ou de l'auteur de l'évaluation : Organisme de service ou client.

- Dans la plupart des cas, la maîtrise des caractéristiques du service et de la prestation du service ne peut être obtenue qu'en *maîtrisant le procédé* qui fournit le service. La mesure et la maîtrise des résultats du procédé sont donc essentielles pour obtenir et maintenir la qualité exigée du service. Bien que des actions correctives soient parfois possibles durant la prestation du service, il est en général impossible de compter sur l'inspection finale pour influencer sur la qualité du service à l'interface client, alors que l'évaluation du client de toute non-conformité est souvent immédiate.

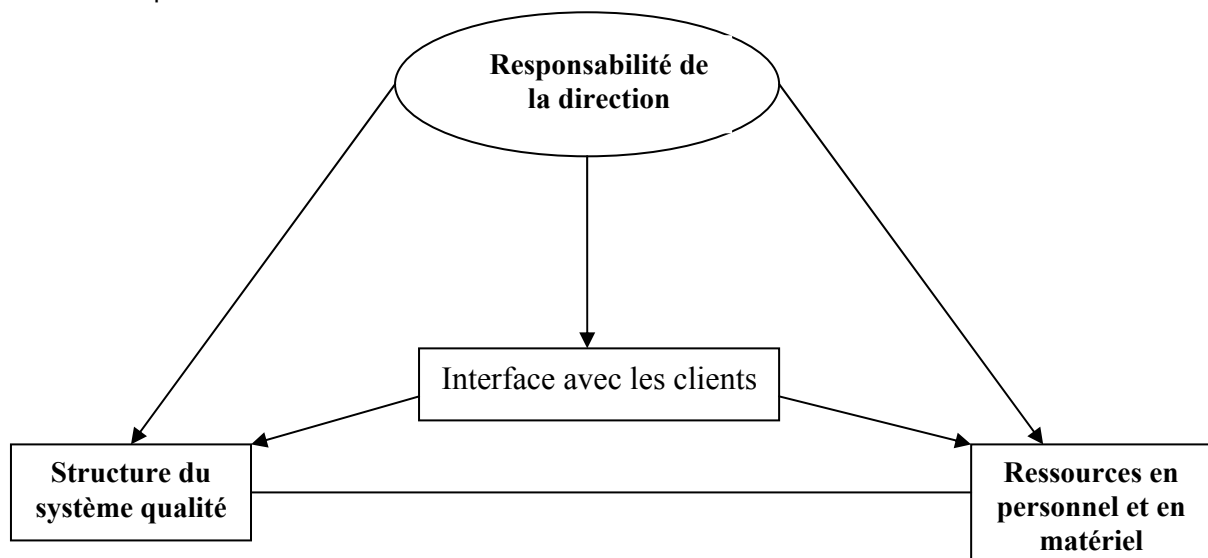
Le processus de prestation du service peut être soit hautement mécanisé (comme un appel téléphonique automatique), soit fortement personnalisé (comme les services juridiques, médicaux ou de conseil). Plus le procédé est défini mécaniquement ou par des procédés détaillées, plus il se prête à l'application des principes structurés et disciplinés d'un système qualité.

Afin de maîtriser le procédé fournissant le service, la norme ISO 9004-2 identifie des facteurs clés du système qualité, et des éléments opérationnels.

La norme ISO 9004-2 s'articule autour des facteurs clés suivants :

- Responsabilité de la direction : la direction définit précisément les objectifs qualité à atteindre et en assume la responsabilité ;
- Ressources en personnel et en matériel : celles-ci doivent être adéquates et permettre la réalisation des objectifs ;
- Structure d'un système qualité : l'organisation matérielle du système qualité se traduit par la rédaction d'un manuel de qualité, de procédures, instructions de travail ou formulaires ;
- Interface avec les clients : ce concept implique que le client soit au centre du système qualité.

Pour aboutir à la satisfaction du client, ces éléments doivent agir en interaction comme l'illustre le schéma ci-après :



❖ Les éléments opérationnels d'un système qualité

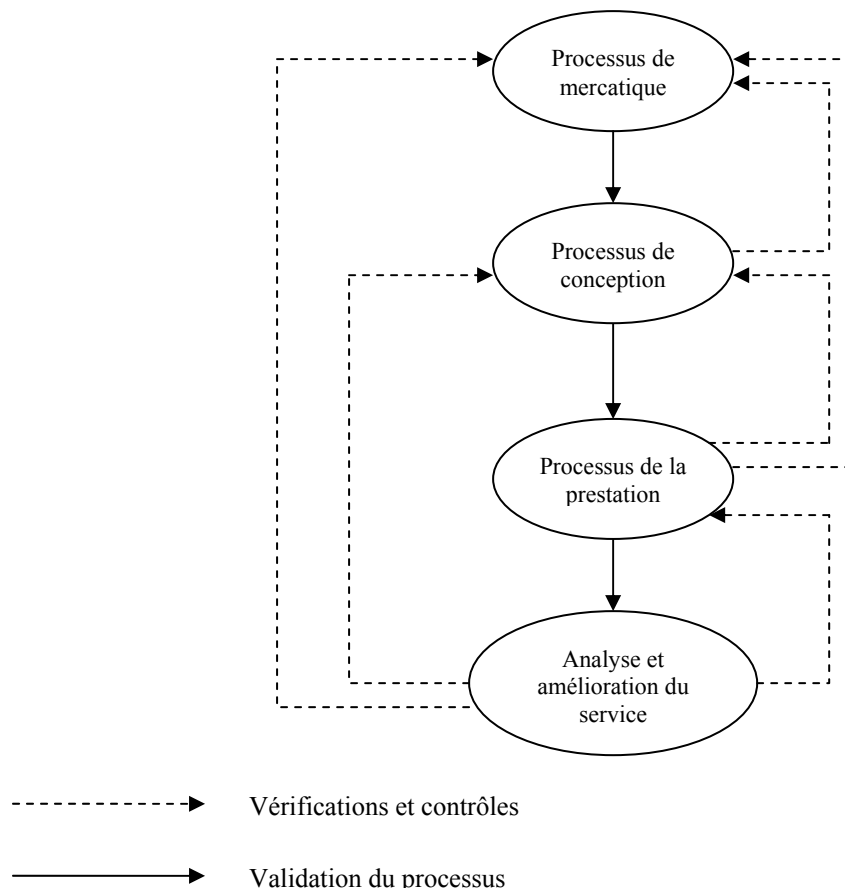
Les éléments opérationnels s'inscrivent dans un ensemble de processus, qui s'appuient sur les facteurs clés du système qualité, et, qui aboutissent à la réalisation du service et à son amélioration permanente.

Les processus opérationnels se réalisent selon l'ordre suivant (voir schéma ci-dessous) :

- Le processus mercatique qui identifie les besoins des clients ;
- Le processus de conception qui aboutit à la définition des spécifications du service et de sa prestation ;

- Le processus de prestation du service qui permet au client d'évaluer la qualité du service. Dans la mesure où l'interface client est un des rouages essentiels de la norme ISO 9004-2, le prestataire doit s'assurer en permanence de la perception extérieure de sa prestation.
- Le processus d'analyse et d'amélioration du service qui permet l'évaluation permanente du fonctionnement des précédents processus et la mise en œuvre des modifications nécessaires à une meilleure satisfaction des besoins des clients.

ELEMENTS OPERATIONNELS D'UN SYSTEME QUALITE (Norme ISO 9004-2)



La fiabilité et le coût du service dépendent de la qualité de chacun des processus successifs. En effet, plus la source de l'amélioration du service se rapproche du processus de conception ou du processus mercatique du service, plus le coût de l'amélioration sera élevé et plus les difficultés de mise en œuvre seront grandes. C'est pourquoi, une série de vérifications et de contrôles intermédiaires doit être effectuée pour valider chaque étape.

Ces différents processus s'intègrent dans un processus global qui visent à satisfaire les clients le plus efficacement possible, à partir de l'identification de leurs besoins.

L'organisation des prestataires de services est généralement orientée autour de l'offre d'un service associé à un produit manufacturé.

La profession d'Expert Comptable présente la spécificité de proposer un service essentiellement intellectuel.

Chapitre 2 : Les experts comptables et la qualité

Section 1 : Caractéristiques de la profession d'Expert Comptable

1. Les professionnels de l'expertise comptable

a. Caractéristiques de la profession de l'empire de Babylone à nos jours

« Les premières traces de professionnels comptables remontent à l'empire de Babylone, aux environs de 1720 av J.C. A cette époque, les professions comptables et de géomètres se confondent. Dans les deux cas il s'agissait d'utiliser les chiffres pour le calcul des surfaces qui constituaient l'assiette de l'impôt »³⁴.

Par la suite, « il s'agit essentiellement pour le commerçant de connaître ses dettes et ses créances, le doit et l'avoir, et de pouvoir en apporter la preuve. Dans les opérations impliquant plusieurs participants, il convient de dégager la part des bénéficiaires revenant à chacun, en analysant et en totalisant les recettes et les dépenses concernées. Enfin, périodiquement, le commerçant souhaite faire l'inventaire de sa fortune en évaluant tous ses biens à une date donnée, à leur valeur du jour, la différence entre deux inventaires traduisant son enrichissement ou son appauvrissement »³⁵.

« L'avènement de la révolution industrielle et la poussée des nouvelles technologies, susciteront de nouveaux besoins découlant de la nécessité de gérer une production de masse, et de mieux informer, compte tenu des capitaux de plus en plus considérables mis en jeu »³⁶.

La profession d'expert comptable connaît deux types d'activités très différents :

- Des missions de nature contractuelle, dans le cadre de l'assistance et du conseil. L'expert comptable doit adapter et diffuser plus largement ses prestations d'élaboration des comptes annuels auprès des entreprises qui n'utilisent pas, ou insuffisamment, ses services.

L'expert comptable intervient de plus en plus sur des missions de conseil, compte tenu des demandes de plus en plus complexes des PME/PMI. Outre sa mission comptable, il est très fréquemment consulté sur l'opportunité, pour l'entreprise de recruter, d'investir, de s'informatiser. Pour conquérir ces nouveaux marchés, il est donc amené à se spécialiser.

- Des missions de nature légale, dans le cadre des missions d'opinion et de prévention. Le commissaire aux comptes doit émettre une opinion sur les comptes annuels et procéder à un certain nombre de vérifications spécifiques prévues par la loi. Le commissaire aux comptes exerce un rôle de prévention dans la difficulté des entreprises depuis la loi n° 95-34 du 17/4/1995.

Par ailleurs cette prévention dans un certain nombre de ses missions, doit satisfaire outre les besoins de ses clients, des besoins plus généraux de la société.

La profession d'Expert Comptable doit définir de façon précise :

- Les missions exercées dans le cadre des divers métiers qui la composent ;
- Les normes selon lesquelles diverses missions doivent être accomplis.

Le produit ou le service doit posséder des propriétés et des caractéristiques bien définies. Le client doit savoir exactement ce qu'on lui vend et ce qu'il achète.

Les caractéristiques du produit ou du service doivent leur conférer les aptitudes à satisfaire les besoins exprimés ou implicites. Il convient de déterminer quels sont les besoins des entreprises, qui font appel à un Expert Comptable.

Si la réponse est claire dans le commissariat aux comptes, elle l'est moins dans le cadre des missions normalisées relatives aux comptes annuels.

³⁴ AUDY J.P. (1992), La profession comptable, n°117 du 25/9/1992

³⁵ Les enjeux de la comptabilité – Edition Comptable Malesherbes – 1989.

³⁶ Les enjeux de la comptabilité – Edition Comptable Malesherbes – 1989.

Si le produit qui participe à l'établissement des comptes annuels est le même, ses propriétés ou ses caractéristiques diffèrent.

Avant d'examiner sur un plan pratique quelles sont les différentes dispositions qui contribuent à la qualité du service rendu, il convient de rechercher, d'abord dans les dispositions légales et réglementaires ensuite dans les publications professionnelles (recommandations, actes des congrès, ...) ce qui est de nature à définir et garantir une prestation de qualité.

b. Les dispositions légales et réglementaires régissant les Experts Comptables en Tunisie

En raison de leur complémentarité, il est important d'examiner successivement les dispositions relatives à la profession d'expert comptable et celles spécifiques à la mission de commissaire aux comptes.

Un examen de la loi 82-62 du 30 Juin 1982 portant réglementation de la profession d'Expert Comptable et de la profession de commissaires aux comptes de sociétés et instituant l'Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes des Sociétés de Tunisie, les textes intervenus postérieurement (décret n° 82-1642 du 27/12/1982, loi n°88-108 du 18/8/1988, décret n°89-541 du 25 Mai 1989) démontrent que ces dispositions avaient pour objectif essentiel de définir les statuts de l'Ordre et ses règles d'administration. En effet, l'article 21 du décret n°82-1642 du 27/12/1982 délègue au conseil de l'Ordre la mission d'établir le code des devoirs professionnels.

En ce qui concerne l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes, si l'article 20 de la loi n°88-108 du 18 Août 1988 prévoit la tenue d'un registre de diligences professionnelles pour les sociétés contrôlées permettant le contrôle ultérieur de travaux accomplis par le commissaire aux comptes, l'article 24 du code des devoirs professionnels prévoit pour le commissaire aux comptes, la tenue d'un dossier de contrôle pour chaque mandat contenant tous les documents reçus de la société ou établis par lui à l'occasion de l'exercice de ses fonctions, et la possibilité pour les instances professionnelles (commission de contrôle et chambre de discipline) d'en contrôler l'existence et le contenu. D'une manière générale, ils ne visent pas à définir des règles d'exécution de la mission censoriale, cette mission incombant à la profession elle-même.

Le législateur n'a pas défini les règles professionnelles, cette volonté des pouvoirs publics apparaît également dans la préface au recueil des normes relatives aux diligences où l'Ordre déclare « qu'il est du devoir des experts comptables et des commissaires aux comptes de s'auto-réglementer. Cette auto discipline va dans le sens de l'intérêt commun de la profession et des responsables de l'économie du pays.

Une auto-réglementation est une discipline ayant pour base le respect des textes législatifs et réglementaires et des règles déontologiques et est de loin préférable et plus efficace que toute réglementation d'origine externe à la profession »³⁷.

C'est pour des raisons de principes que le législateur n'a pas voulu préciser les modalités d'exécution de la mission censoriale. Il en a laissé la responsabilité à l'Ordre des Experts Comptables qui se trouve ainsi dans l'obligation de définir un certain nombre de normes.

Il apparaît donc, qu'en matière de diligences, le législateur s'en est remis à l'organisation professionnelle, celle-ci a accepté cette délégation et a déclaré que la définition des normes ne relève pas de la loi qui s'y refuse, mais de la profession car elle est mieux placée pour définir le profil de l'Expert Comptable normalement prudent et diligent.

On est donc amené à rechercher ce que les instances professionnelles ont fait pour démontrer qu'elles tenaient leurs engagements et pour mériter cette confiance. Cette question est importante, car dans le cadre de l'obligation de moyens, les normes professionnelles revêtent une importance primordiale pour apprécier si une mission a été assurée avec toute la diligence requise.

c. Respect des dispositions légales et réglementaires

L'expert comptable doit respecter les obligations tendant à garantir le bon exercice de la profession.

Parmi les règles qui mettent à sa charge des obligations expresses, l'article 19 de la loi 88-108 du 18-8-1988 occupe une place particulière.

³⁷ Préface aux normes applicables par les membres de l'Ordre, page 3.

Le contrôle que la commission de contrôle exerce sur les membres de l'Ordre se traduit pour les professionnels par l'obligation qui leur est faite de communiquer de façon régulière à l'ordre diverses informations, et en particulier celles ayant trait aux mandats qu'ils acceptent.

Indépendamment de ces dispositions, le législateur a prévu que les obligations d'indépendance et de diligences professionnelles mises à la charge des professionnels qui exécutent des missions légales et réglementaires de certification des comptes fassent l'objet d'un contrôle dépassant le cadre du contrôle du respect des obligations que l'on pourrait qualifier d'administratives.

Ce sont les modifications, apportées en 1989 au décret du 27-12-1982 régissant la profession, qui disposent au 2^{ème} alinéa de l'article 31 que : « L'examen de l'activité de chaque membre de l'Ordre assurant une mission de certification doit être effectué au moins toutes les trois années et donne lieu au visa du registre des diligences professionnelles par la commission de contrôle ».

La notion d'examen suppose généralement de la part de son auteur une attitude objective et impartiale, le but de l'opération étant de s'assurer que la chose sur laquelle porte l'examen est conforme aux normes. Cette notion recouvre l'idée d'une vérification animée d'un sens critique et destinée à engendrer une sanction en cas de résultat négatif.

L'article 116 du règlement intérieur de l'Ordre prévoit que : « Le commissaire aux comptes informé de l'intervention du ou des membres de la commission de contrôle doit préparer et mettre à leur disposition tous les dossiers et documents établis... ».

L'article 114 du règlement intérieur de l'Ordre précise que : « Les commissaires aux comptes sont informés de l'intervention des contrôleurs 45 jours au moins avant la date fixée par lettre recommandée ».

Il est à noter que ni le code des devoirs professionnels ni le règlement intérieur de l'Ordre ne précise le comportement que le professionnel contrôlé doit adopter pour faciliter cet examen et les sanctions qu'il encourt (traduction devant la chambre de discipline), s'il adopte une attitude de nature à porter entrave au contrôle.

2. Les normes professionnelles tunisiennes

Ce qui caractérise l'exercice de la profession en Tunisie est probablement, pour ce qui nous intéresse, le manque de normes émises par l'Ordre, de sorte que les experts comptables ne trouvent pas à quoi se référer (c'est à dire des éléments qui peuvent leur servir de ligne de conduite), ni publications, ni normes, ni des recherches, ni les autres travaux (congrès, journées d'études, ...).

Les quinze normes émises par l'Ordre des Experts Comptables se caractérisent dans l'ensemble par leur caractère technique, qu'il s'agisse de présenter un outil (la procédure de constitution du dossier annuel du commissaire aux comptes) ou de définir les diligences propres à certains postes comptables (la comptabilisation des emprunts en monnaies étrangères).

A une exception près, aucune d'elles ne traite de la méthode de travail de l'expert comptable. En effet, seule la norme n°5 approuvée par le Conseil en 1984, s'écarte des contrôles proprement dits pour présenter un certain nombre de dispositions relatives au bon déroulement d'une mission. Cette norme, émise il y aura bientôt seize ans, préconise plusieurs des dispositions qui contribuent à la qualité d'une intervention.

La nécessité d'un programme détaillé assorti d'une répartition des tâches entre les différents intervenants, compte tenu de leur compétence et de leur expérience, constitue le premier point de la norme qui recommande que le réviseur constitue et conserve un dossier dans lequel il consigne ses contrôles et ses conclusions en vue de l'établissement de son rapport. L'ensemble des travaux devant faire l'objet d'une surveillance de la part de celui qui assume en dernier ressort la responsabilité du contenu du rapport.

A part cet effort de normalisation de 1984 aucune autre norme n'est venue prolonger cette action puisque toutes les normes de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie ont traité ensuite des points techniques mais pas de la conduite des missions et encore moins des procédures de fonctionnement des cabinets qui contribuent à une prestation de qualité.

3. Le code des devoirs professionnels

Des quarante trois articles du code des devoirs professionnels seuls les deux articles 17 et 18, réunis sous le titre « Obligations du professionnel, généralités », retiennent notre attention.

L'article 17 dispose notamment que les rapports des membres de l'Ordre avec les clients sont basés sur les qualités essentielles suivantes :

- La loyauté ;
- L'indépendance ;
- L'impartialité et le désir d'être utile.

Pour développer ces qualités, le membre de l'Ordre doit s'attacher en particulier :

- à développer sa culture professionnelle et générale ;
- à donner à chaque question examinée tout le soin et le temps qu'elle requiert pour acquérir une certitude suffisante ;
- à donner son avis sans tenir compte du souhait de celui qui le consulte.

Sous une apparence trop générale, ces préceptes constituent pourtant la clé de voûte de toute la politique et la méthodologie d'un cabinet puisqu'ils visent à la fois la formation de ses membres, le soin apporté à l'accomplissement des travaux pour motiver les avis donnés à la clientèle et l'indépendance de jugement professionnel.

L'article 32 du code des devoirs professionnels interdit à l'expert comptable de déléguer totalement l'exécution de sa mission et lui prescrit de procéder à des contrôles suffisamment approfondis en exerçant sa mission de façon permanente. Le professionnel dispose de la plus grande liberté d'action pour exercer son mandat.

Section 2 : La Procédure de contrôle qualité en Tunisie

Un système de contrôle qualité dans un cabinet d'expertise comptable englobe la structure organisationnelle d'un cabinet, les politiques adoptées et les procédures établies pour s'assurer, de façon raisonnable, du respect des normes professionnelles³⁸.

D'ailleurs le contrôle qualité dans la profession d'expertise comptable constitue un atout très important. Nous pouvons citer dans ce sens cette citation « Il y va de notre propre intérêt de chercher à créer un climat de travail qui nous permette de répondre aux attentes du public et de progresser. Ce faisant, il faut veiller à ce que nos activités soient strictement conformes aux normes, aux règles de conduite et à l'éthique sur lesquelles se fonde notre profession, car nous ne pouvons nous permettre de mettre en jeu notre réputation d'intégrité et d'objectivité »³⁹.

1. Principe

L'article 19 de la loi 88-108 du 18/8/1988 pose le principe de cet examen d'activité puisqu'il dispose que « La commission de contrôle chargée de veiller à l'application des obligations d'indépendance et de diligences professionnelles », mais il convient d'ajouter que ce texte n'en définit, ni les modalités, ni les objectifs, ni les conséquences.

Dans la pratique, on constate que la commission de contrôle délègue à ses membres Expert Comptable l'exécution des opérations de contrôles de qualité sur les travaux des confrères. Ceci permet un enrichissement d'idées des deux professionnels.

La participation d'un membre non professionnel au contrôle de qualité, exercé sur les travaux d'un Expert Comptable ne se fait qu'en cas de litige ou d'une plainte mettant en cause la qualité des travaux d'un professionnel.

Aux termes des articles 30 et 31 du décret 89-541 du 25-5-1989 sont seuls envisagés :

- L'organe de contrôle : commission de contrôle ;
- La périodicité : au moins une fois tous les 3 ans.

Le texte a donc laissé à la charge de la profession elle-même, qui est également l'organe chargé d'exercer le contrôle, le soin de définir la procédure à suivre en vue de respecter les dispositions légales.

En réalité, le silence des textes a laissé à l'Ordre le pouvoir de mettre au point une doctrine qu'on peut considérer comme raisonnable, en édictant des normes et des avis en vue de permettre aux contrôleurs d'accomplir leur mission, tout en préservant les intérêts du professionnel soumis à l'examen d'activité.

³⁸ MacLean Don F. (1995), Systèmes de contrôle de la qualité dans les cabinets d'expertise comptable, ICCA, page 11.

³⁹ Cette citation est tirée du message liminaire de Peter E. Held, FCA, président du conseil, et de Kenneth C. Fincham, FCA, président directeur général, publié dans le rapport annuel de 1991-1992 de l'ICCA.

2. La commission de contrôle

La commission de contrôle est composée des six membres suivants :

- Trois fonctionnaires désignés par décision du Ministre des Finances, dont l'un assure la présidence ;
- Trois membres de l'Ordre élus au scrutin secret par l'assemblée générale de l'Ordre, pour une durée de trois ans.

S'agissant de l'organe de contrôle d'une profession libérale, cette composition appelle principalement l'observation suivante : sur les six membres, la profession n'est représentée que par trois personnes, en plus la présidence de la commission est assurée par un fonctionnaire.

Si la participation au contrôle d'activité du membre de l'Ordre des Experts Comptables des personnes étrangères à la profession donne certaines garanties du respect des normes par les praticiens, on peut se demander si les fonctionnaires désignés par décision du Ministre des finances, qui sont en quelque sorte étrangers à la profession, n'auront pas tendance à apprécier, dans le sens d'une sévérité excessive, la gravité du manque d'application des diligences professionnelles, ne pouvant connaître les situations et circonstances dans lesquelles ces faits ont pu être commis. Il s'agit donc de bien former le contrôleur pour apprécier avec sagesse le travail accompli par les membres de l'Ordre des Experts Comptables.

En effet, il doit s'agir d'un contrôle par les pairs, d'un contrôle par des professionnels avertis de la nature des problèmes rencontrés. Par là, s'exprime un soucis de communication d'expériences qui est tout à fait essentiel pour ne pas introduire de rupture dans le dialogue mais, au contraire, utiliser tous les moyens de communication pour une bonne compréhension des conclusions du contrôle.

Section 3 : Contrôle qualité de la profession à l'étranger

La profession comptable entend par « contrôle qualité » les mesures que les cabinets prennent pour évaluer la conformité aux normes professionnelles. Certains organismes comptables professionnels dans certains pays ont intégré à leurs normes professionnelles des « normes concernant le contrôle de la qualité », ce qui oblige les membres à les respecter.

1. Le contrôle qualité aux Etats-Unis

En décembre 1974, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) publiait le SAS n°4, *Quality Control Considerations for a firm of independent Auditors*. En 1979, ce texte a été remplacé par le SAS n°25, *The Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards*. Simultanément, des prises de position distinctes ont été publiées sur les normes relatives au contrôle de la qualité, qui s'appliquaient à tous les membres de la Division of CPA Firm de l'AICPA.

Le tableau ci-après illustre la démarche qualité aux Etats-Unis :

APPROCHE AMERICAINE DU CONTROLE DE LA QUALITE (American Institute of Certified Public Accountants)	
Examen par les pairs/ examen de la qualité	
Qui est assujetti à l'inspection ?	Tous les cabinets membres de l'AICPA
Objectifs et critères d'évaluation	Emettre une opinion quant à savoir si le système de contrôle de la qualité du cabinet fournit une assurance raisonnable que celui-ci se conforme aux normes professionnelles.
Procédure	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluation du système de contrôle de la qualité par le cabinet - Examen de la conformité aux politiques et aux procédures visant le contrôle de la qualité décrites par le cabinet. - Examen d'un échantillon représentatif des dossiers.
Rapport	Opinion écrite sur l'adéquation du système de contrôle de la qualité et le degré de conformité aux politiques et aux procédures du cabinet. Lettre résumant les principales constatations.
Sanctions	Mesures correctrices y compris perfectionnement professionnel, examen accéléré, avertissement ou réprimande, amendes, plainte au comité d'éthique (s'il y a lieu), exclusion de la Practice Section de la SEC.

2. Le contrôle qualité en France

a. Normalisation de la profession

En France, la profession est régie par deux organisations professionnelles : l'Ordre des Experts Comptables Français (O.E.C.F) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (C.N.C.C).

Pendant longtemps, l'exercice de la profession d'Expert Comptable fut entièrement libre.

Ce n'est qu'après la première guerre mondiale qu'apparut en France la nécessité d'une organisation professionnelle.

Un premier pas fut fait dans la voie d'une réglementation officielle par la création en 1927 d'un diplôme d'Etat d'Expert Comptable.

Un deuxième pas fut réalisée par l'institution d'un Ordre national des Experts Comptables et des Comptables agréés, organisé par l'ordonnance du 19 Septembre 1945 et réformé ensuite par la loi du 8-8-1994.

« Le commissariat aux comptes est en France, quant à lui, une institution plus que centenaire, bien que relativement récente en tant que profession organisée.

C'est la loi du 24 Juillet 1867 sur les sociétés qui a institué le « commissaire de sociétés » à l'époque de la révolution industrielle. Après guerre, la nécessité de promouvoir le marché financier pour soutenir l'expansion économique a suscité une réforme importante du commissariat aux comptes, réalisée par la loi du 24 Juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

Le commissariat aux comptes est érigé en une profession qu'organise le décret du 12-8-1969, créant une Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, placée auprès du Ministre de la justice »⁴⁰.

Les deux professions ont en commun les caractéristiques de base des professions réglementées à savoir : protection du titre, activité réservée et affiliation obligatoire.

Les deux institutions professionnelles ont depuis toujours eu la volonté d'affirmer la qualité des travaux de leurs membres en actualisant et en révisant périodiquement l'ensemble de leurs recommandations et normes sur l'exercice de leurs missions.

b. Mise en place du contrôle qualité

Garants de la qualité des interventions de leurs membres vis-à-vis du public, l'OEC et la CNCC ont réglementé leur profession.

Ils ont, à cet effet :

- diffusé une doctrine sur la conduite des missions de leurs membres ;
- mis en œuvre des programmes de formation ;
- organisé et mis en place des examens d'activité professionnelle (EAP).

Les EAP de l'O.E.C.Français ont pour finalité, selon le règlement intérieur, de :

- contribuer à la bonne organisation des cabinets et au perfectionnement des méthodes de travail ;
- harmoniser les comportements professionnels ;
- apprécier l'application des normes et recommandations professionnelles relatives à la conduite des missions ;
- développer la solidarité au sein de la profession en rapprochant les professionnels des instances de l'Ordre et en favorisant les contacts entre confrères ;
- donner au public une meilleure perception de la qualité des prestations offertes par la profession.⁴¹

Les commissaires aux comptes français ont également leur examen d'activité. L'objectif de l'examen d'activité est pour le CNCC de conduire progressivement tous les commissaires aux comptes à un comportement homogène et adapté aux exigences actuelles. Cet objectif a plusieurs motivations dont :

⁴⁰ Le Conseil National de la Compagnie des Commissaires aux Comptes – 1995-1996

⁴¹ Règlement intérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français (Titre IV)

- assurer la crédibilité des membres vis-à-vis de l'extérieur ;
- mesurer les moyens et les diligences des différents cabinets ;
- maintenir un haut degré d'indépendance des commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission ;
- diminuer les risques individuels et collectifs ;
- être un instrument d'information et d'autodiscipline ;
- devenir un moyen de connaissance des difficultés rencontrées par les professionnels ;

3. Le contrôle qualité au Royaume-Uni

a. La profession Comptable au Royaume-Uni

La profession comptable sous ses différentes formes, existe depuis 150 ans environ au Royaume-Uni depuis ses débuts en Ecosse en 1854.

Le système britannique ne dispose pas d'un plan comptable. L'environnement professionnel y est relativement déréglementé et six instituts professionnels offrent à leurs adhérents un grand éventail de services.

N'importe qui peut, en fait, travailler dans des domaines tels que la tenue de comptabilité, le conseil fiscal, le conseil de gestion, sans pour autant être membre d'une profession particulière ou posséder un titre professionnel spécifique.

Il existe toutefois trois domaines réglementés par des lois réservés aux personnes satisfaisant à un certain nombre de conditions : il s'agit des services d'audit, conseils et services financiers et services liés à la faillite.

Il est à noter cependant que le régime de réglementation de l'audit n'existe que depuis la loi sur les sociétés de 1989 et n'est effectif que depuis le 1^{er} Octobre 1991.

Depuis lors il n'est plus possible pour un cabinet d'accepter une mission d'audit s'il n'est pas un membre d'un institut de supervision reconnu (ICAEW, ICAS et ICAI).

b. Contrôle qualité au Royaume-Uni

Un contrôle qualité a récemment été mis en place par les instituts professionnels : une meilleure documentation des travaux est maintenant exigée, des normes d'audit ont été imposées : les S.A.S (Statements of Auditing Standards).

Les professionnels ont désormais l'obligation d'établir des contrôles qualité pour s'assurer que leurs méthodes sont conformes à celles préconisées par les SAS.

4. Le contrôle qualité en Allemagne

a. La profession Comptable en Allemagne

La profession comptable de Wirtschaftsprüfer, à qui ont été dévolues les fonctions d'audit, a été constituée en 1931 dans un contexte de crise mondiale suivi un an plus tard par la création de l'Institut Der Wirtschaftsprüfer : IDW.

Les Wirtschaftsprüfer n'interviennent pas seulement dans les missions d'audit mais également en matière de comptabilité.

Ils sont également habilités – tout comme les conseillers fiscaux – à exercer les fonctions de conseil et de représentation de leurs clients sur toutes les questions touchant à la fiscalité.

Leur avis, par ailleurs, est sollicité dans le domaine de la gestion d'entreprise et ce en dehors de leur mission d'audit. Ils ont également la possibilité de donner des conseils juridiques, conseils fiscaux et des conseils d'entreprise.

Pour faciliter leur travaux, l'IDW élabore depuis près de 60 ans des règles techniques et des instruments de travail en matière de comptabilité, d'audit ainsi que pour le conseil d'entreprises et le conseil fiscal que s'engagent à respecter ses membres.

Depuis 1986, les Wirtschaftsprüfer n'ont plus le monopole exclusif d'audit des comptes sociaux des SARL de taille moyenne.

Les Vereidigte Budiprüfer (vérificateurs de comptabilité assermentés) peuvent également intervenir.

En 1961, avec l'introduction d'une législation unique au niveau fédéral a été créée une Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Cet organisme de droit public, où les deux catégories professionnelles ont l'obligation d'être inscrites, a reçu pour principale mission la surveillance de la profession.

b. Contrôle qualité en Allemagne

Le respect des devoirs professionnels légaux est supervisé par la WPK sans contrôle formel comme c'est le cas en Tunisie, en France ou au Royaume-Uni.

5. Le contrôle qualité au niveau international

Au niveau international, l'International Federation of Accountants (IFAC) a exhorté ses membres, depuis 1992, à guider les cabinets membres dans l'élaboration de systèmes de contrôle de la qualité.

L'IFAC a résumé ses positions à ce sujet dans un énoncé de politique du conseil intitulé « Assuring the Quality of Audit and Related Services ». On peut y lire la mise en garde suivante : « Lorsqu'un comptable ne se conforme pas, ou ne semble pas se conformer, aux normes professionnels ou aux exigences légales, la profession a du mal à maintenir la réputation d'intégrité, d'objectivité et de compétence qu'elle s'est acquise au cours de nombreuses années où elle a servi les clients, les employeurs et le public »⁴².

En plus, dans l'une des newsletters de l'IFAC, datant de 1992, on peut lire « Le fait de garantir la qualité des services professionnels et de pouvoir le démontrer constituera un atout inappréciable pour la conservation de la confiance du public. Sans cette confiance, la profession comptable ferait face à un avenir très sombre »⁴³.

Sans se substituer aux contrôles qualité instaurés par les institutions professionnelles ou pour leur suppléer quand aucun examen d'activité n'a été mis en place (ex : Allemagne) ou pour les compléter en intégrant la dimension « Client », la certification ISO 9000 peut-elle constituer un gage de qualité supplémentaire pour les professionnels ?

Section 4 : Quelle norme de la série ISO 9000 adopter dans un cabinet d'expertise comptable ?

1. Management ou assurance qualité, quel modèle choisir ?

Le niveau de formalisation de l'organisation du cabinet est un facteur important dans le choix du modèle ISO.

Si le formalisme de l'organisation est satisfaisant, le cabinet s'attachera plus particulièrement à mettre en place le management de la qualité et s'inspirer à cet effet de la norme ISO 9004-2. Les procédures existantes devront, toutefois, être vérifiées et éventuellement modifiées pour être adaptées aux prescriptions de cette norme.

Dans le cas contraire, le cabinet a tout intérêt à établir un système de procédures à partir des exigences de la norme ISO 9001 ou ISO 9002, sans toutefois négliger la norme de management de la qualité.

Les exigences des normes ISO 9001 sont un premier pas vers la qualité et répondent à la nécessité d'entretenir une documentation suffisante. Cette dernière doit être succincte et centrée sur l'essentiel à savoir, le client. La norme ISO 9004-2 permet de positionner constamment la documentation dans le cadre du management de la qualité.

Cependant, rappelons que la norme ISO 9004-2 est un excellent support mais, n'exprime pas d'exigences. Toutefois, la lecture de la norme ISO 9004-2 ne doit pas aboutir à commettre des erreurs sur les exigences de la norme ISO 9001.

⁴² Fédération internationale des comptables (IFAC) (1992), « Assuring the Quality of Audit and Related Services » (Statement of Policy of Council), New York, Juillet.

⁴³ Fédération internationale des comptables (IFAC) (1992), « Quality Assurance Moves to the Forefront », newsletter, Septembre, page 5.

Ainsi le cabinet d'expertise comptable désireux de mettre en place un système qualité devra autant que faire se peut utiliser les complémentarités des normes ISO 9001 et ISO 9004-2 et non choisir entre ces deux modèles.

2. Choix d'un modèle de certification pour un cabinet d'expertise comptable

a. Présentation des différents modèles d'Assurance Qualité

Au nombre de trois, les normes ISO 9003, ISO 9002 et ISO 9001 sont des normes internationales sur les exigences en matière de système qualité qui peuvent être utilisées dans le cadre de l'assurance externe de la qualité.

Les modèles pour l'assurance de la qualité, définis dans les trois normes internationales, décrivent trois formes distinctes d'exigences en matière de système qualité qui conviennent pour la démonstration des aptitudes d'une société et de leur évaluation par des parties externes⁴⁴.

Les trois normes ISO 9003, ISO 9002 et ISO 9001 reprennent les exigences de la précédente et sont extraites des mêmes recommandations de la norme ISO 9004. Ce qui les distingue les unes des autres est l'étendue de leur exigence.

⁴⁴ Introduction de la Norme ISO 9001(version 1994) page 5

Exigences des normes d'assurance qualité				Titres des exigences de la norme ISO 9001
Chapitre	ISO 9001	ISO 9002	ISO 9003	
4.1	■	■	■	Responsabilité de la direction
4.2	■	■	■	Système qualité
4.3	■	■	■	Revue du contrat
4.4	■	□	□	Maîtrise de la conception
4.5	■	■	■	Maîtrise des documents et des données
4.6	■	■	□	Achats
4.7	■	■	■	Maîtrise du produit fini par le client
4.8	■	■	■	Identification et traçabilité du produit
4.9	■	■	□	Maîtrise du processus
4.10	■	■	■	Contrôle et essais
4.11	■	■	■	Maîtrise des équipements de contrôle, de mesure et d'essai
4.12	■	■	■	Etat des contrôles et des essais
4.13	■	■	■	Maîtrise du produit non conforme
4.14	■	■	■	Actions correctives et préventives
4.15	■	■	■	Manutention, stockage, conditionnement, préservation et livraison
4.16	■	■	■	Maîtrise des enregistrements relatifs à la qualité
4.17	■	■	■	Audits qualité internes
4.18	■	■	■	Formation
4.19	■	■	□	Prestations associées
4.20	■	■	■	Techniques statistiques

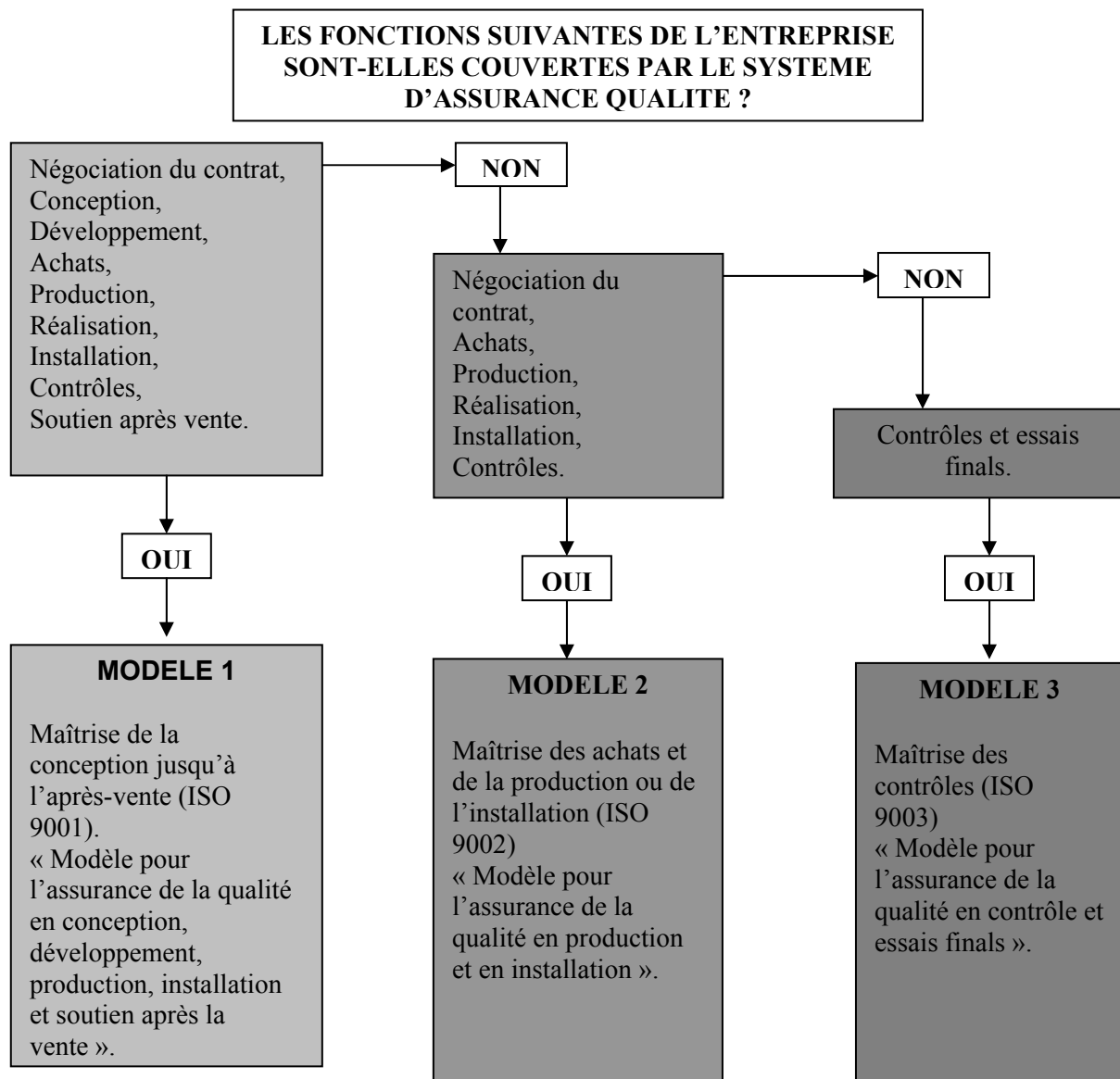
Légende	
■	Exigence complète
■	Exigence moins contraignante que celle de
□	Élément

Il convient toutefois, de préciser que le choix de l'étendue du certificat est déterminant, il est la gageure de son succès futur.

Dès lors, toute démarche de certification doit commencer par la description des caractéristiques intrinsèques du service à certifier.

A partir de cette description, l'étendue du certificat peut être déterminée.

L'arbre de décision ci-après schématise la démarche à adopter pour le choix du modèle.



La norme ISO 9000-1 (Normes pour le management de la qualité et l'assurance de la qualité – Partie 1- Lignes directrices pour leur sélection et utilisation) clarifie les principaux concepts relatifs à la qualité et fournit des conseils pour la sélection et l'utilisation des normes internationales de la famille ISO 9000.

Il convient de sélectionner et d'utiliser la norme ISO 9001 lorsque la société a besoin de faire la preuve de son aptitude à maîtriser les processus pour la conception ainsi que la production de produits conformes. Les exigences spécifiées sont principalement destinées à obtenir la satisfaction du client en prévenant les non-conformités à toutes les étapes, depuis la conception jusqu'aux prestations associées⁴⁵.

Il convient de sélectionner et d'utiliser la norme ISO 9002 lorsque la société a besoin de faire la preuve de son aptitude à maîtriser les processus pour la production d'un produit conforme⁴⁶.

Il convient de sélectionner et d'utiliser la norme ISO 9003 lorsque la conformité à des exigences spécifiées doit être assurée par la société au moment des contrôles et essais finals⁴⁷.

⁴⁵ Norme ISO 9000-1 (§7) – sélection et utilisation des normes internationales relatives à la qualité.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

b. Choix d'un modèle de certification pour un cabinet d'expertise comptable

De par son nombre restreint de paragraphes et de ses exigences limitées aux contrôles et essais, la norme ISO 9003 a peu d'applications dans le secteur des services. Nous pouvons donc dire qu'elle constitue un objectif resserré et n'est pas du tout adaptée aux cabinets d'expertise comptable.

Dès lors, le choix du modèle que l'on veut adopter doit se faire alors sans détour : ISO 9001 s'il y a activité de conception sinon ISO 9002.

Les questions à se poser sont au nombre de deux :

- Que signifie, au juste, activité de conception dans l'industrie des services et plus particulièrement dans un cabinet d'expertise comptable ?
- Y a-t-il activité de conception dans les missions courantes d'établissement des comptes, de révision des comptes ou de certification de l'Expert Comptable ?

Les définitions généralistes de la notion de conception sont multiples : ainsi, John R Dixon voit dans la conception « une combinaison de l'imagination, de l'esprit d'analyse, de la capacité à prendre des décisions et par dessus tout de la capacité à résoudre les problèmes » tandis que Victor Papanek met l'accent sur l'esprit intuitif de la conception : elle doit être vue comme « un effort conscient et intuitif pour instaurer un ordre de bon sens ».

Selon la norme ISO 9001, la conception est une suite de huit phases qui doivent être planifiées, exécutées puis vérifiées et qui doivent aboutir à la définition d'un produit.

Ces activités sont les suivantes et sont développées à des degrés divers selon le type de travail :

- Planification de la conception et du développement ;
- Affectation des activités ;
- Interfaces organisationnelles et techniques ;
- Données d'entrée de la conception ;
- Données de sortie de la conception ;
- Revue de conception ;
- Vérification de la conception ;
- Validation de la conception ;
- Modifications de la conception.

En amont de sa mission d'établissement, de révision ou de certification des comptes, l'Expert Comptable consacre du temps à programmer et orienter ses travaux.

Cette planification est spécifique à chaque client. Elle est fonction de la nature de la mission, des spécificités et besoins du client, des ressources du cabinet, etc..

Une bonne programmation conditionne la qualité des travaux futurs, l'adéquation des moyens et des compétences avec les besoins du client, le respect des normes professionnelles, etc..

En plus, l'Expert Comptable est amené à réaliser des missions de conseil en organisation, en évaluation, etc. qui de par leurs spécificités pour chaque client nécessitent une activité de conception.

Le souhait de l'Expert Comptable serait donc de :

- se prémunir contre toute mise en responsabilité ;
- gagner la confiance et la satisfaction des clients,
- réussir et optimiser qualitativement et financièrement ses missions ;
- prévenir toute non conformité.

A ce titre il attache une grande importance à la maîtrise de la conception de la prestation. Occulter cette étape dans sa démarche de certification constituerait un non sens.

3. Généralités sur la norme ISO 9001

L'entreprise intéressée par la certification ISO 9001 doit organiser son système qualité et s'engager sur les 20 exigences suivantes :

- Les exigences de la norme ISO 9001

Les normes d'Assurance Qualité ne jugent pas en soi la qualité des produits ou des services, mais celle des procédures organisationnelles qui permettent de respecter totalement les contrats que l'entreprise signe avec ses clients.

Chap	Titre	Principales exigences
4.1	Responsabilité de la direction	Définir par écrit la politique qualité (objectif et engagement). Assurer que cette politique est comprise et appliquée dans l'entreprise.
4.2	Système qualité	Gérer un manuel qualité pour assurer la conformité au référentiel.
4.3	Revue de contrat	Fiabiliser les contrats pour vérifier que les besoins sont bien définis et qu'il est possible d'y répondre.
4.4	Maîtrise de la conception	Garantir que la conception des produits est organisée pour assurer une satisfaction du client.
4.5	Maîtrise des documents et des données	Assurer la gestion documentaire de l'entreprise (création, diffusion, classement), pour être sûr que le document utilisé est le bon.
4.6	Achats	S'assurer que les produits achetés satisfont aux exigences.
4.7	Maîtrise des produits fournis par le client	Vérifier, stocker et préserver les produits du client.
4.8	Identification et traçabilité du produit	Assurer l'historique d'un produit, identifier ce produit.
4.9	Maîtrise des processus	Assurer que les processus à mettre en œuvre sont clairement définis et planifiés.
4.10	Contrôles et essais	Vérifier que les exigences (celle du client et celle de l'entreprise face à ses fournisseurs) spécifiées sont respectées.
4.11	Maîtrise des équipements de contrôle, de mesure et d'essai	Les appareils de mesure doivent avoir la précision adéquate, doivent être étalonnés, entretenus et suivis.
4.12	Etat des contrôles et des essais	Assurer que toutes les dispositions qualité prévues, essais et contrôles ont été respectés.
4.13	Maîtrise du produit non conforme	Mettre en place des dispositions pour que les produits non conformes soient isolés, afin qu'il ne soient pas utilisés.
4.14	Actions correctives et préventives	Viser à ce qu'une non conformité ne se renouvelle pas ou qu'un risque identifié ne survienne.
4.15	Manutention, stockage, conditionnement, préservation et livraison	Gérer la manutention, le stockage, le conditionnement, la préservation et la livraison du produit.
4.16	Maîtrise des enregistrements relatifs à la qualité	Identifier, collecter, indexer, classer, stocker les enregistrements relatifs à la qualité.
4.17	Audits qualité internes	Planifier et réaliser des audits qualité interne pour déterminer l'efficacité du système qualité.
4.18	Formation	Identifier et gérer les besoins, planifier la formation du personnel.
4.19	Prestations associées	Assurer la maintenance telle qu'elle est définie dans le contrat client.
4.20	Techniques statistiques	Identifier les techniques statistiques utilisées lors du traitement, de la production et du service après vente.

	Concerne uniquement la norme ISO 9001
	Concerne uniquement les normes ISO 9001 et 9002
	Concerne les normes ISO 9001, ISO 9002 et ISO 9003

Les deux exigences principales de cette norme sont :

- La maîtrise des documents et des données ;
- La maîtrise des enregistrements relatifs à la qualité.

Une mauvaise interprétation de ces deux points aboutira inévitablement à de multiples non-conformités (la non-conformité d'une prestation dans le domaine de l'expertise comptable se mesurant par le non respect des critères suivants : satisfaction de la clientèle, respect des normes professionnelles, respect des exigences qualité du cabinet), et la mise en place d'un système qualité non performant.

- **Maîtrise des documents et des données**

La maîtrise des documents est fondamentale à la réalisation des prestations de qualité et ceci concerne au plus haut chef la profession d'Expert Comptable.

La norme impose dans ce paragraphe :

- Une rédaction de procédures afin de maîtriser tous les documents et données émis mais également reçus par l'entreprise (ex : imprimés fiscaux confiés par le client).
- Une approbation des documents et données avant leur diffusion (c'est essentiel dans notre profession du fait de l'évolution perpétuelle des lois fiscales, des dispositions juridiques et sociales etc.).
- Une procédure relative aux changements et modifications des documents.

- **Maîtrise des enregistrements relatifs à la qualité**

La norme impose l'établissement de procédures écrites pour collecter et conserver les enregistrements relatifs à la qualité de manière à démontrer « la conformité aux exigences spécifiées ».

4. Intérêts et objectifs d'être certifié ISO 9001

De prime abord, les dirigeants des cabinets d'expertise comptable pourraient penser que la mise en place d'un système qualité ne leur serait pas profitable. En réalité, tous les cabinets petits ou grands sont susceptibles de trouver un intérêt certain pour un tel système, ne serait ce que pour répondre aux exigences de plus en plus fortes de la clientèle et garantir leur survie dans un climat concurrentiel et procédurier.

a. L'orientation client

Bien que sous-jacent, le principe d'une organisation orientée vers le client n'est pas traité en tant que tel par les normes professionnelles. En effet, celles-ci ont plutôt vocation de protéger l'indépendance et l'objectivité de l'Expert Comptable et garantissent par leur application la qualité des travaux des Experts Comptables.

Le cabinet doit surveiller régulièrement les services offerts aux clients et les besoins de ces derniers. Quelle que soit leur taille, les cabinets doivent respecter les délais, demeurer accessibles et attentifs aux demandes des clients et entretenir des liens étroits avec eux.

Les clients sont les mieux placés pour vous dire si vous atteignez ces objectifs⁴⁸.

Une réponse ciblée sur les besoins explicites ou implicites des clients implique que le cabinet ait préalablement planifié la recherche, l'actualisation, la formalisation et la diffusion des informations relatives aux attentes des clients.

Une démarche qualité orientée vers le client doit normalement favoriser les extensions de missions existantes, catalyser le développement interne du cabinet et fidéliser l'ensemble du portefeuille.

b. Un argument commercial

L'évolution économique qui conduit les Experts Comptables à intégrer de plus en plus la notion de satisfaction du client conduit aussi à une évolution du langage. Ainsi, la plupart des Experts Comptables ne parle plus de « dossiers » mais plutôt de « clients » et le terme commercial est de plus en plus prononcé.

Le cabinet qui appuie son système qualité à la fois sur les normes professionnelles et sur les référentiels ISO offre au client des repères d'analyses dont un est l'avantage d'être reconnu mondialement, tout secteur d'activité confondu.

A titre d'exemple, le cabinet d'Expertise Comptable pourrait éditer des plaquettes qualité. Ce document doit non seulement présenter le cabinet, ses prestations et les normes professionnelles qui s'imposent à lui, mais aussi engager le cabinet le plus précisément possible sur ses objectifs qualité (par exemple : délai de réponse à une question posée par le client et sur le niveau de l'intervenant qui lui fournit la réponse).

⁴⁸ DAVIDGE L. (1995), « Une question de qualité : Partie II », C.G.A Magazine, n°6, vol.29, Mai, p.48

c. Un projet participatif et motivant

« Les clients heureux font des prestataires heureux. Quand le prestataire a compris ce principe, il s'investit dans son métier de personne en contact et comprend toutes les implications que cela entraînent »⁴⁹.

La qualité est l'affaire de tous. Elle passe par la mobilisation et l'imagination de chacun.

La mise en place d'un système qualité est de ce fait obligatoirement participatif et c'est l'occasion de sensibiliser durablement les collaborateurs aux objectifs et aux enjeux de qualité du cabinet.

d. D'une tradition orale à une tradition écrite

La tradition orale est généralement ancrée dans les esprits des membres des cabinets d'Expertise Comptable. Ceci n'est d'ailleurs pas incompatible avec le respect des normes professionnelles. En effet, les collaborateurs s'entretiennent à tout moment avec une direction disponible. Les informations circulent correctement. Les clients reçoivent généralement un service de qualité.

Le cabinet se trouve alors naturellement en phase de croissance et au-delà d'un certain palier, accroît ses effectifs. Cette situation engendre souvent des perturbations liées à une croissance mal maîtrisée et se traduisent notamment par les faits suivants :

- La direction est de plus en plus souvent à l'extérieur du cabinet ;
- Les responsables sont de moins en moins disponibles ;
- Les nouveaux collaborateurs s'adaptent difficilement aux pratiques en cours dans le cabinet car ils doivent les découvrir par l'expérience.

Dans ce contexte, l'intérêt des normes ISO est double :

- Le cabinet va devoir écrire des procédures et ainsi passer d'une tradition orale à une tradition écrite.
- Chacun des membres du cabinet a le devoir de chasser les sources de non qualité et de proposer une modification de la documentation interne. Les procédures seront ainsi en harmonie avec l'évolution du cabinet au lieu de la freiner.

L'objectif n'est pas de formaliser de manière excessive pour créer un système bureaucratique et verrouillé, mais de décrire les actions qui ont un impact sur la qualité des travaux et la satisfaction du client.

e. La diminution du coût de non qualité

Le chiffrage des coûts de non qualité montre qu'ils représentent une part non négligeable du chiffre d'affaires des entreprises et par extension, des cabinets d'Expertise Comptable.

A titre indicatif, les pertes annuelles des entreprises françaises, dues à la non-qualité, étaient estimées officiellement en 1992 à près de 10% de leur chiffre d'affaires global, soit environ 400 milliards de francs⁵⁰. En Tunisie, malheureusement on ne dispose pas de statistiques pareilles.

La mise en place d'un système qualité répond à la nécessité de la réduction des coûts de non qualité qui recouvrent tant les coûts de dysfonctionnement que l'insuffisance ou l'excès de qualité, inadaptés et source de pertes financières. Le coût de la mise en place d'un système qualité doit donc être considérée comme un investissement dont le retour est assuré par une meilleure rentabilité.

f. L'assurance interne de la qualité accrue

La création de procédures évolutives, de signaux d'alarme et la responsabilisation de l'ensemble des membres du cabinet assurent une plus grande fiabilité des informations financières. Le système qualité donne aux dirigeants la sérénité indispensable à l'exercice de la profession.

g. La pérennité du cabinet

Outre la pérennité financière, le système qualité oblige la direction à réfléchir sur leur projet d'entreprise et à définir des objectifs qualité en rapport avec les orientations stratégiques choisies. Le

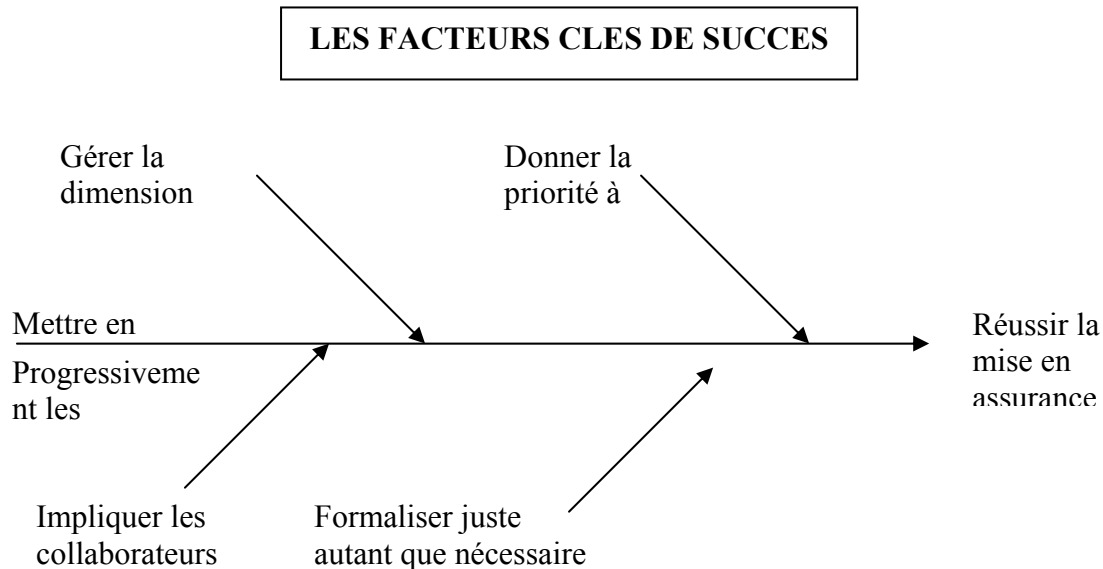
⁴⁹ Napolitano G. & Lapeyre J. (1996) : « La certification des services. De l'état d'esprit qualité au service gagnant », Edition Dunod, page 107.

⁵⁰ Cruchant L. (1992), la qualité, communiqué du Conseil des ministres du 29 Avril 1992, page 22.

Le système qualité est l'occasion de repenser le cabinet et de trouver une adéquation entre la clientèle et le projet du cabinet, défini par les hommes et les femmes qui l'animent : il garantit la cohérence de l'entité.

5. Les facteurs clés de succès

Le schéma suivant⁵¹ présente sous la forme d'un diagramme de cause à effet plusieurs facteurs clés déterminants pour la réussite de la mise en assurance qualité :



a. Impliquer les collaborateurs

L'installation d'un système qualité au sein du cabinet suppose une contribution importante de tous ses membres en phase de conception et davantage encore en phase d'application.

Cette implication contribue à éviter des solutions intellectuellement séduisantes mais peu réalistes. Dans les cabinets d'expertise comptable, les dirigeants sont généralement proches du « terrain » et sont en permanence en contact avec l'ensemble du personnel. Ceci constitue un atout pour ces cabinets qui pourront plus aisément motiver leurs collaborateurs et éviter la création de systèmes irréalistes.

Le revers de cette implication est qu'elle consomme du temps et que l'avancement du projet se trouve lié à la disponibilité des collaborateurs et à leur aptitude à effectuer un travail qui sort du quotidien.

b. Gérer le temps

Les Experts Comptables, de part leur activité, sont habitués à gérer la dimension temps car elle est source de leur rentabilité.

Par conséquent, le changement ne peut être supportable que s'il est étalé dans le temps et, pour des raisons de coût, le cabinet ne saurait arrêter ses activités pour la durée de la mise en place de son système. La détermination de l'affectation et de la planification des heures est du ressort de la direction.

Les réunions nécessaires à l'élaboration du système doivent être :

- Courtes et efficaces afin de ne pas perturber la bonne marche du cabinet ;
- Fréquentes afin de garder une certaine tension et démontrer la volonté de la direction à voir le projet réussir.

Le système qualité doit être mis en œuvre progressivement (ce qui ne signifie pas lentement) et les modifications doivent être assurées pas à pas.

⁵¹ Schéma inspiré du schéma élaboré par Jambart C. (1995), L'assurance qualité, les normes ISO en pratique, Economica, Collection gestion poche, page 49.

c. Se focaliser sur l'essentiel

La mise en œuvre d'un système qualité est, nous l'avons vu, un processus de longue durée. Il convient de se polariser en priorité sur les points pour lesquels les progrès sont les plus nécessaires et les plus visibles pour les clients. Si tel n'était pas le cas, le risque pour le cabinet serait de deux ordres :

- L'altération de la crédibilité des dirigeants qui entraînerait la démotivation progressive des collaborateurs ;
- L'absence de perception d'amélioration de la qualité par les clients qui empêcherait le développement des missions.

d. Formaliser juste autant que nécessaire

Le formalisme imposé par les normes ISO contribue à la réduction du volume de travail existant par la réduction de la non-qualité.

C'est dans cet état d'esprit que chacun des collaborateurs rédigera le système des procédures.

e. Mettre en œuvre progressivement les améliorations

La mise en œuvre progressive des améliorations consiste à introduire les modifications de l'organisation par étapes successives et ce après s'être assuré qu'elles peuvent réellement s'appliquer.

6. Difficultés pouvant être rencontrées lors de la certification ISO 9001

a. La résistance au changement

Le passage d'une tradition orale à une tradition écrite s'apparente à une révolution culturelle et effraie. Les membres du cabinet se sont, en effet, adaptés à un fonctionnement approximatif (voir à un fonctionnement selon le fameux « système D ») qui présente certains avantages (convivialité, adaptabilité, souplesse, etc.), mais aussi des inconvénients (absence de transparence des informations, coûts de non qualité importants).

Toutefois, le flou peut mieux convenir à certains collaborateurs qu'un système rigoureux, ainsi un cabinet pourra même se séparer de certains collaborateurs hostiles à la démarche de certification décidée par les associés.

b. La charge de travail

La mise en place d'un système qualité implique une charge de travail dont l'importance est variable selon le niveau de formalisme du cabinet mais qui, en tout état de cause, n'est pas négligeable. Seule la motivation des collaborateurs, et la planification judicieuse du temps par la direction permettront de rendre cet effort moins pénible.

c. L'environnement

(i) L'environnement interne

Il est préférable que la démarche qualité se déroule dans un climat serein. En effet, la mise en place d'un système qualité pourrait être mis en échec par des tensions et un climat de suspicion résultant par exemple d'une phase de restructuration du cabinet.

De même, la direction doit impérativement s'accorder sur les orientations stratégiques du cabinet et s'assurer que celles-ci s'intègrent dans leur projet de vie personnelle. En effet, des discordances entre dirigeants seraient fatales à la conception ou la mise en application du système.

(ii) L'environnement externe

Les clients peuvent être plus ou moins ordonnés et, dans le cadre de son projet, le cabinet est amené à demander plus de détails et d'informations au client pour mieux le servir. Certains d'entre eux sont alors incapables de transmettre les informations avec rigueur et font supporter le coût de leur non qualité à leurs prestataires.

Le cabinet doit faire preuve de pédagogie et éduquer ses clients afin de résorber ce coût de non qualité.

Deuxième partie :

**Mise en place d'un système qualité suivant
la norme ISO 9001**

Chapitre 1 : La certification d'un cabinet d'expertise comptable selon la norme ISO 9001

Section 1 : Mise en place d'un système qualité suivant la norme ISO 9001

1. La démarche générale de certification

Avant de s'engager dans une démarche de certification certaines conditions préliminaires doivent être satisfaites à savoir :

- Il faut que les ressources humaines et matérielles puissent permettre l'obtention de la norme.
- Le responsable qualité du cabinet devra s'engager très fortement dans sa mission.
- Le personnel devra être impliqué et motivé dans cette démarche.
- Il faut une parfaite maîtrise de l'organisation du cabinet et des exigences de la norme pour pouvoir les mettre en relation.
- Le choix du domaine concerné par la norme : Le périmètre concerné par la norme ne doit pas être trop étendu, car il peut nuire au projet. Aussi vaut-il mieux scinder l'opération en domaines plus restreints.

Une fois ces conditions sont satisfaites, quatre étapes sont à effectuer pour obtenir la certification :

1^{ère} Etape : L'étude de faisabilité :

Le cabinet doit évaluer le système qualité existant et déceler les non conformités par rapport à la norme ISO 9001.

2^{ème} Etape : Le diagnostic approfondi :

Avant d'élaborer son plan d'action, le cabinet doit évaluer les différences existant entre son système actuel et le modèle induit par la norme. C'est une étape importante permettant d'éviter les erreurs.

3^{ème} Etape : L'élaboration du plan d'action Qualité :

Ce plan, mené par le cabinet avec l'aide éventuelle d'un cabinet conseil, va définir les actions à effectuer et les démarches à suivre pour accéder à la certification. Il comprend l'objectif du projet, le périmètre concerné par la certification, les démarches à accomplir, le calendrier (planification des étapes dans le temps), la composition d'un groupe projet et son rôle, la coordination des travaux et l'implication du personnel.

4^{ème} Etape : La mise en place du système de Management de la Qualité :

Conformément au plan d'action, le système de Management de la Qualité peut être mis en œuvre.

Si la certification apporte une rigueur de travail et d'organisation incontestée, c'est que les étapes pour y accéder le sont aussi. Avant même la demande de certification, plusieurs étapes essentielles doivent être franchies une à une.

Analyser tout d'abord l'intérêt de votre future certification : interrogez vos clients, votre personnel, et assurez-vous que la certification colle à votre image de marque.

Il est important d'aborder de façon sereine la démarche de certification car ce sera la condition *sine qua non* de la réussite du projet. Un certain nombre de recommandations peuvent être faites afin de minimiser les risques d'erreurs, de réduire l'appréhension causée par la démarche et d'augmenter les chances d'aboutir dans les délais impartis.

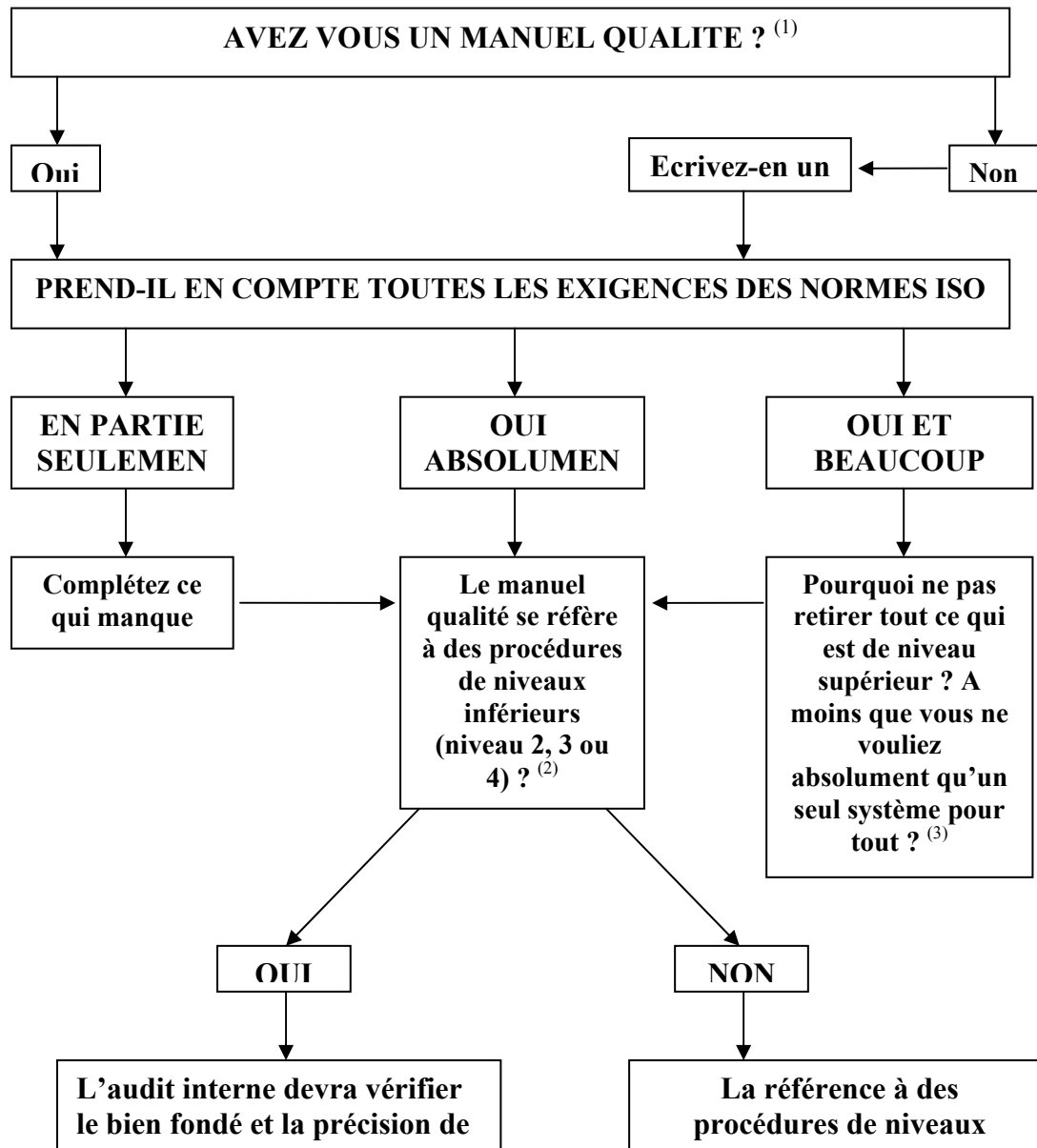
Dans tous les cas, la démarche doit être dynamique et volontaire et résulter d'un engagement de la hiérarchie intense et continue et d'un travail d'équipe. Il faut qu'une majorité du personnel se sente impliquée pour que le système d'assurance qualité soit vraiment le reflet de la pratique et prenne correctement en compte chacune des exigences.

La première étape consiste à analyser le niveau d'assurance qualité existant dans l'entreprise et évaluer les besoins de l'entreprise pour un meilleur système de management de la qualité.

Tout d'abord, il est sûrement plus simple de partir du manuel qualité, s'il existe, et d'aller vers les procédures les plus analytiques. Ceci est souhaitable pour les entreprises dont le système

d'assurance qualité n'est pas parfaitement bien défini. Une première rédaction du manuel qualité est nécessaire, en procédant méthodiquement clause par clause.

James L. Lamprecht, dans son livre « ISO 9000 et les services » détermine les questions à se poser au sujet du manuel qualité et définit ainsi les différents cas de figures⁵² :



(1) Le manuel de qualité est de niveau 1

(2) Procédures de niveaux inférieurs : Procédures opératoires au niveau département, consignes opératoires, modes d'emploi.

(3) Il n'y a pas nécessité à ce qu'un manuel qualité contienne toutes les procédures détaillées : on peut être amené à le distribuer

⁵² Lamprecht J.L (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, p. 136.

La difficulté réside dans la rédaction et la définition du nombre de procédures.

Une procédure qui est la manière spécifiée d'accomplir une activité, une ligne de conduite, ne doit pas être nécessairement longue, détaillée et complexe ; elle doit, tout simplement, répondre aux exigences spécifiées dans chacune des normes et décrire autant que possible le système en vigueur dans l'entreprise.

« Les lois inutiles affaiblissent les lois nécessaires » Montesquieu.

Ainsi, il faut garder à l'esprit les quelques principes généraux suivants :

- Rédiger des procédures aussi simples que possibles qui soient faciles à mettre à jour (plus une procédure est complexe, plus elle aura tendance à se modifier) ;
- Revoir les procédures régulièrement et fréquemment ;
- Essayer de minimiser les tendances à la mutation en faisant preuve de souplesse ;
- Toute procédure écrite doit pouvoir être auditée.

Après la mise en route du système, il sera bon de programmer et de mener des audits internes et des revues de direction qui permettront de revoir le processus, de résoudre les éventuels problèmes et d'encourager tous les employés à améliorer en permanence l'efficacité générale du système qualité.

Dans un deuxième temps, il est nécessaire de faire appel à un organisme de certification dont le rôle sera d'auditer essentiellement le fonctionnement du système d'assurance qualité et de s'assurer que les processus sont conduits par des personnes ayant reçu une formation adéquate, mais en aucun cas d'évaluer ou de mettre en cause la valeur technique du système. Le choix de l'organisme de certification se fait en fonction de sa notoriété et de son implantation

Le dernier stade consiste à programmer l'audit tierce partie, à corriger les points de non conformité et à se faire certifier. En effet, étant donnée que la conformité du manuel avec la norme vient d'être établi : l'auditeur tierce partie vient alors vérifier son application sur le terrain. Il contrôle le fonctionnement de l'entreprise, rencontre le personnel pour s'assurer de la bonne mise des normes. Il relève les conformités et les non-conformités par rapport à la norme. Un second audit viendra pour la levée des non-conformités.

Par la suite, l'organisme de certification délivre au cabinet le certificat. Dès lors, Le cabinet dispose du droit d'usage de la marque de l'organisme certificateur. Le certificat se délivre tous les trois ans. Un audit de contrôle est effectué chaque année.

La certification est une démarche complexe, relativement longue qui nécessite une volonté constante de modifier, ajuster, affiner les processus et procédures dans un souci constant d'amélioration, de simplification et de consolidation.

Néanmoins, tous les acteurs doivent être conscients de l'existence d'un double danger concernant les normes ISO :

- En amont, les divers comités chargés de mettre à jour les normes ISO 9000 doivent éviter de les rendre de plus en plus prescriptives ;
- En aval, le risque vient de ceux qui interprètent les normes (organismes de certification et d'accréditation, instituts de certification des auditeurs...) en perdant de vue leur but et leur finalité ;

Il faut éviter que l'assurance qualité ne devienne une fin en soi : « l'assurance qualité, si elle est bien utilisée, est un processus d'accompagnement, pas une dictature ».

2. Les motivations de la direction du cabinet

a. L'engagement clair de la direction et de l'encadrement

Avant d'analyser dans le détail les diverses motivations d'un cabinet à aborder la démarche de certification selon la norme ISO 9001, il faut insister sur le point précis de l'engagement de la direction. Le facteur clé essentiel de succès de la certification du cabinet réside dans l'engagement clair et sans équivoque de la direction et de l'encadrement : la rapidité de mise en place du système qualité lui sera proportionnel.

La direction joue un rôle essentiel dans une démarche qualité et, à ce jour, il n'existe aucun précédent d'implantation d'une démarche qualité réussie sans engagement de la direction. C'est par une politique claire et des objectifs précis de celle-ci que sera assurée la réussite de la démarche qualité ainsi que la motivation et l'adhésion du personnel.

Les dirigeants du cabinet doivent présenter au personnel l'intérêt de la démarche, l'informer et le sensibiliser sur les événements et les travaux qui en résulteront.

Pour ce faire, la direction et son équipe d'encadrement doivent accepter de suivre un processus éducatif afin d'apprendre le rôle qu'ils auront à jouer dans l'amélioration de la qualité : c'est une approche intellectuelle nouvelle pour des professionnels compétents, qualifiés et indépendants.

Elle devra, par la suite, diriger le changement culturel et l'accompagner dans le long terme. La certification est une action de longue haleine : la crédibilité de l'engagement de la direction doit être perpétuellement renforcée et se traduire par des actions et un comportement résolu clairement perceptibles par le personnel et pas uniquement par des simples déclarations d'intention.

En règle générale, le mode de mise en œuvre idéal de la démarche se fait du haut vers le bas (direction générale, directeurs de missions, chefs de missions, collaborateurs,...). La qualité et le désir d'excellence doivent devenir les priorités essentielles de tout le personnel du cabinet et guider les comportements de tous. C'est donc à la direction qu'incombe la responsabilité de savoir faire passer le message.

b. Les motivations internes

La réussite de la politique choisie par la direction dépend de la qualité des informations et des explications fournies au personnel en terme de motivations et de bénéfices potentiels retirés par le cabinet.

(i) Culture du cabinet

Un des objectifs recherchés dans une démarche de certification est le développement d'une culture de cabinet.

En effet, nombreux sont les dirigeants et les cadres qui constatent le manque de motivation et d'implication de leur personnel et expriment leur désir de favoriser un climat de partenariat au sein du cabinet.

Pour que la confiance entre les partenaires externes (clients, prescripteurs,...) soit une réalité largement acceptée, il est indispensable en interne de favoriser cette relation.

Ainsi, la définition d'une politique qualité, d'objectifs précis par la direction du cabinet permet à chacun de se réaliser et de développer des valeurs proches d'une sorte de **civisme interne**. La gestion globale de la qualité au sein d'un cabinet est, à la fois, un outil puissant du management, la garantie de la cohérence de l'entité et permet d'assurer la cohésion et la responsabilisation des collaborateurs de tout niveau. Elle favorise la constitution d'une équipe plus soudée, plus motivée grâce à une communication plus directe et plus riche de la part de la direction et doit, à terme, engendrer une véritable dynamique de concentration.

De plus, l'existence d'une culture du cabinet marquée par le sens des responsabilités de chaque collaborateur doit aider à l'intégration des nouveaux venus, à leur adhésion aux objectifs et méthodes du cabinet en vue d'une performance et d'une productivité accrues. Elle doit faciliter la supervision par les cadres des dossiers des nouveaux collaborateurs.

(ii) Maîtrise de la croissance

La définition par la direction d'objectifs qualité permet de maîtriser et d'orienter la croissance du cabinet.

En effet, prenons le cas d'un cabinet dans lequel les objectifs qualité de l'activité Expertise Comptable-Commissariat aux comptes définis par la Direction Générale sont les suivants :

- Appliquer les procédures prévues par le référentiel ;
- Appliquer plus particulièrement les procédures :
 - De développement de la clientèle ;
 - De suivi de la clientèle.

Dans le premier cas (développement de la clientèle), cet objectif vise la réalisation des missions selon les normes professionnelles et les méthodes de travail internes au cabinet. Ainsi, la direction aura la certitude qu'un degré de qualité satisfaisant des prestations sera atteint grâce à la répartition intelligente des tâches, l'organisation optimale du travail, l'utilisation au mieux des compétences de chacun, la supervision adaptée. Le respect des procédures internes ne peut que déboucher sur des gains de productivité.

De plus, on évitera que des missions soient menées en dépit du bon sens, sous prétexte que le collaborateur est débordé ou recherche, avant tout, la « production » d'honoraires au détriment de la qualité.

Dans le second cas (suivi de la clientèle), la direction affirme clairement ses choix stratégiques pour l'exercice et les actions vers lesquelles devront tendre les collaborateurs.

On supprime ainsi une dispersion d'énergie et des actions contradictoires du personnel qui porteront atteinte au crédit du cabinet et à la confiance accordée par les clients.

L'ensemble du cabinet avance en rangs serrés sur un marché difficile, les objectifs de croissance étant clairement définis.

(iii) Formation

La profession d'Expert Comptable a pris conscience que la lutte économique se fera, à l'avenir, autour des gisements de matière grise : nous sommes entrés dans l'ère de la gestion des ressources humaines.

Ainsi, la politique de formation, favorisant l'adéquation entre la demande des clients et la compétence des collaborateurs, et la politique de communication, levier de la gestion des ressources humaines deviennent primordiales pour les cabinets d'Expertise Comptable.

Les pressions extérieures sur la profession se sont accrues durant la dernière décennie :

- L'évolution technologique rapide, notamment dans les domaines de l'informatique et de la transmission des données a rendu nécessaire la formation des collaborateurs : obligation d'une plus grande maîtrise de l'outil informatique, approche différente des travaux comptables ;
- L'évolution des missions traditionnelles d'établissement des comptes vers des missions de conseil nécessitant des connaissances nouvelles variées ;
- Le renforcement de la concurrence interne et externe à la profession d'Expert Comptable ;

Pour toutes ces raisons, la formation des Experts Comptables et de leurs collaborateurs doit être intégrée dans les préoccupations prioritaires du cabinet et dans sa politique générale.

C'est un investissement immatériel sans lequel le cabinet ne peut maintenir et développer le niveau de compétences nécessaire à ses missions.

La norme ISO 9001 impose une optimisation des ressources humaines par la maîtrise des compétences et une formation importante des collaborateurs. La motivation personnelle qui en découlera sera un plus pour le cabinet : développement d'une image de professionnalisme et de compétence auprès des clients.

(iv) Homogénéisation des méthodes

L'apport de la certification est important au niveau des méthodes de travail. En effet, la norme internationale ISO 9001 indique dans l'exigence 4.5 qu'il faut :

- Garantir à tout moment que chacun possède les méthodes, données, documents dont il a besoin ;
- Garantir que chacun exécutera de la même manière les actions qui ont une incidence sur la qualité ;
- Transcrire uniquement les points essentiels du savoir-faire et rendre disponible la connaissance.

Ainsi, la rédaction d'un référentiel comprenant un manuel Assurance Qualité, le logigramme des procédures, la documentation technique et professionnelle utilisable permet de mettre en place un système qualité homogène et de démontrer qu'en tout lieu (différents bureaux, directions régionales, siège) et quelque soit le collaborateur, les pratiques professionnelles sont identiques et permanents et la qualité du service constante.

Ce référentiel, diffusé à tout le personnel, est la **transcription des points essentiels du savoir-faire du cabinet et rend**, ainsi que le préconise la norme ISO 9001, **disponible la connaissance et facilite sa transmission**.

L'assurance qualité est employée de façon préventive pour capitaliser le savoir-faire du cabinet, le progrès généré par la culture écrite n'étant plus à démontrer.

A l'heure actuelle, il est indéniable que la pérennité et la compétitivité des cabinets dépendent largement d'un fonctionnement interne harmonieux et homogène.

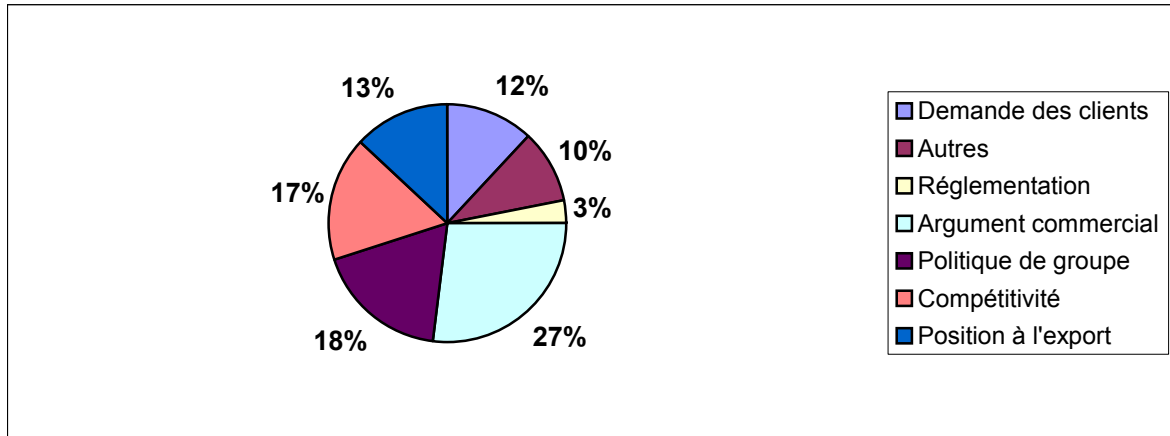
(v) Respect des normes professionnelles

c. Les motivations externes

La progression de l'assurance qualité souligne l'importance des enjeux que représente la certification pour les entreprises.

Nous allons étudier les principales motivations externes d'un cabinet pour obtenir la certification. Mais avant, rappelons les justifications de ses clients recensées par l'AFAQ (en 1994) en France :

MOTIVATIONS POUR LA CERTIFICATION



Il ressort de cette étude que la raison principale de la certification réside dans l'atout commercial qu'elle procure : c'est un plus qui doit permettre d'accéder à des nouvelles parts de marchés dans les meilleures conditions.

Les motivations des cabinets d'expertise comptable sont évidemment assez proches mais l'ordre d'importance diffère, en partie, du fait de l'état d'esprit dans lequel évolue la profession et des contraintes déontologiques qu'elle connaît.

(i) Recherche d'une productivité accrue

Cette évolution sera nécessaire dans tout type de cabinet quelle qu'en soit la taille.

Jean Luc Decornoy, Directeur Général de KPMG Fiduciaire de France analyse ainsi le marché : « Aujourd'hui, la croissance est plus que jamais nécessaire. Le chemin d'une croissance forte et pérenne passe par une réponse adaptée aux besoins des clients, par une performance coût/qualité et par une implication de chacun »⁵³.

En effet, la réduction des marges, la stabilisation du marché et l'intensification de la concurrence rendent indispensable l'amélioration de la productivité des cabinets. La recherche de la rentabilité est une des raisons d'une démarche de certification. Par une restructuration de leur organisation interne, les cabinets ont la volonté d'appréhender l'ensemble des dysfonctionnements générant des coûts inutiles et de la « non qualité », que ce soit une insuffisance de la qualité ou une qualité inadaptée.

On estime de 20.000 à 40.000 FF par personne et par an qui s'envolent au gré des anomalies que la direction des cabinets ne prend pas le temps de détecter dans la gestion du temps, dans l'affectation des emplois etc⁵⁴.

Le développement passe par une réflexion centrée sur l'écoute du marché, son évolution et ses contraintes, qui sera suivie d'une action collective au sein du cabinet.

La démarche de certification doit contribuer au développement et à la performance du cabinet à condition d'être menée intelligemment.

⁵³ Cité par Maerfeld A. (1996), Proposition de méthode pour l'organisation d'un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne en vue de répondre aux exigences de la norme ISO 9001, Mémoire d'Expertise Comptable (France), page 81.

⁵⁴ Idem

(ii) Exigences du marché actuel

Le marché de la prestation comptable évolue sous l'effet de deux phénomènes :

- Une concurrence accrue (Avocats, sociétés de services informatiques, sociétés de conseils etc.) ;
- Une demande importante de la part des clients de travaux de qualité, avec notamment :
 - Des interventions adaptées à la taille de l'entreprise ;
 - Une spécialisation et une compétence des collaborateurs ;
 - Un développement de l'activité de conseil (fiscal, social, ...).

Ainsi, les cabinets d'expertise comptable, au même titre que les entreprises industrielles, se lancent dans une démarche de certification sous la pression de leur environnement.

Branimir Todrov écrit « les normes permettent de devenir un fournisseur de classe mondiale ... qui doit répondre aux exigences du marché global »⁵⁵.

Ceci, rapporté à la profession comptable, concerne surtout les missions de commissariat aux comptes dans les sociétés internationales ou les sociétés cotées en bourse. On assiste à l'heure actuelle, à l'échelle internationale, à des appels d'offres auprès des prestataires de services comptables dans lesquels le certificat ISO 9000 prend toute son importance : il devient un avantage concurrentiel et permet aux cabinets de participer à la compétition mondiale.

Branimir Todrov parle du certificat selon ISO 9000 comme étant « un passeport du management moderne ».

(iii) Actions préventives face à une mise en cause des professionnels

Au nombre des motivations d'un cabinet pour aborder une démarche de certification selon les normes ISO 9000 figure le risque de mise en cause du professionnel.

A l'heure actuelle, face à une proportion croissante d'actions en responsabilité un peu partout dans le monde, les cabinets ont la volonté d'élaborer un système de contrôle de la qualité approprié afin de réduire au minimum le risque d'erreurs et de pertes découlant d'éventuelles poursuites. Ce phénomène concerne tous les cabinets, mais il est peut-être plus présent pour les structures de taille nationale ou internationale, qui sont sanctionnées pour avoir fait preuve de négligence.

La meilleure défense en cas de poursuite intentée par des clients ou des tiers qui estiment avoir subi des dommages à cause de la négligence du cabinet demeure, tout d'abord, la capacité à démontrer que le cabinet a respecté les normes professionnelles par le biais du système performant de contrôle de la qualité et le respect des procédures.

La question qui se pose à ce niveau est la suivante : **Peut-on parler d'une opération commerciale ?**

De manière générale, la certification est-elle un phénomène de mode ? La réponse ne peut être, à notre avis, que négative, mais la démarche de certification d'une entreprise est menée, dans de nombreux cas, en réponse à la loi du marché et des clients.

Ainsi, l'enquête réalisée par Deloitte & Touche en 1993 a révélé que 96% des entreprises interrogées prévoient d'utiliser leur statut de certifié ISO 9000 dans leurs relations publiques. La profession comptable évolue dans un cadre rigide fait des normes et de règles déontologiques relatives notamment, à la publicité et à la communication.

A ce titre, la démarche de certification d'un cabinet ne peut être une opération commerciale. Elle est uniquement une solution, face à la pression des clients sur les coûts et sur la qualité des prestations, à la conviction de la profession de cette évolution et à sa volonté de s'y conformer, et doit être conduite dans le respect scrupuleux des normes professionnelles.

La question suivante : « Une démarche générale de certification menée par les instances professionnelles peut-elle être considérée comme une opération commerciale ? » peut-être traitée de façon différente et amener une réponse par l'affirmative. Ce sera l'objet d'une réflexion qui sera présentée par la suite.

⁵⁵ B.TODROV (1994), « Un passeport mondial pour le management de la qualité », Edition G.Maurin

Section 2 : Problèmes déontologiques rencontrés lors de la certification

Nous allons aborder les problèmes pratiques lors de l'audit tierce partie et postérieurement à l'obtention du certificat.

En effet, le cadre rigide et réglementé dans lequel s'exerce notre profession ne facilite pas, loin s'en faut, la mise en œuvre de la certification.

1. Respect d'un principe de base de la profession : le secret professionnel

Le secret professionnel constitue un principe rigide qui régit notre profession.

A. Lemaignan le définit ainsi : « Il s'agit d'une caractéristique essentielle d'une profession libérale organisée et responsable : les clients doivent être assurés qu'en aucun cas leur confiance ne sera trahie dans leurs rapports avec les membres de l'Ordre »⁵⁶.

Le secret professionnel s'impose aussi bien à l'Expert Comptable qu'à ses salariés conformément aux dispositions de l'article 8 de la loi 88-108 du 18/8/1988 qui stipule que : « Sous réserve de toutes les dispositions législatives contraires, les personnes physiques et morales inscrites au tableau de l'Ordre et leurs salariés sont tenus au secret professionnel. Ils sont, en outre, astreints aux mêmes obligations pour les affaires dont ils ont à connaître à l'occasion de l'exercice de leurs missions ».

Les faits concernés par le secret professionnel doivent être entendus très largement : « tous les faits dont les membres de l'Ordre ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs missions ».

De même, le paragraphe 1 de l'article 270 du code des sociétés commerciales stipule que : « Sous réserves des dispositions de l'article 269 du présent code les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ».

Ce principe étant posé, il est évident que l'audit tierce partie ne peut s'envisager aisément dans la profession d'Expert Comptable. Le rôle de l'auditeur tierce partie est rappelons-le, de vérifier le fonctionnement du système d'assurance qualité et de s'assurer que les processus sont conduits par des gens ayant reçu une formation adéquate.

Dans le cas d'un cabinet d'Expertise Comptable, le problème réside exclusivement dans l'audit des « procédures-bureau », en relation avec les clients telles que, par exemple :

- La procédure d'établissement des comptes annuels ;
- La procédure de réalisation d'une mission de commissariat aux comptes ;
- La procédure d'élaboration d'un dossier de gestion.

La vérification de la bonne application des procédures au sein des dossiers clients ne pourra, en aucun cas, être réalisée par un auditeur non soumis au secret professionnel, en d'autres termes non membre de l'Ordre des Experts Comptables.

Il conviendra, lors de la certification, de prendre garde à ce problème déontologique, de prévoir avec l'organisme certificateur l'habilitation d'un membre de l'Ordre des Experts Comptables, de programmer ses interventions et ce en accord avec le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables.

2. La communication externe de l'obtention du certificat est-elle possible ?

Ce problème épineux rencontré par les cabinets après l'obtention du certificat découle des règles d'éthique et des principes en matière de communication reconnus par la profession.

Ainsi l'article 10 de la loi 88-108 du 18 Août 1988 stipule que : « Toute publicité personnelle est interdite aux membres de l'Ordre. Ils ne peuvent faire état que des titres ou diplômes délivrés par l'Etat ou par des organismes étrangers.

Toutefois, le conseil de l'Ordre peut effectuer ou autoriser toute publicité collective qu'il juge utile dans l'intérêt de la profession.

⁵⁶ Lemaignan A. (1990), Déontologie de l'expert comptable, Paris, Editions comptables Malesherbes, p.29.

Les délais et les modalités de l'application de cet article sont fixés dans le code des devoirs professionnels et le règlement intérieur établis par le conseil de l'Ordre ».

L'article 21 du code des devoirs professionnels précise que le professionnel doit « s'interdire toute publicité à caractère commercial. Ainsi, il est interdit au professionnel, pour faire valoir ses capacités, de faire publier des annonces sur les journaux, d'envoyer des circulaires ou des plaquettes à des clients potentiels sans leur demande expresse ».

Dans ce contexte les cabinets d'Expertise Comptable s'interrogent sur l'usage qui peut et/ou doit être fait de ce certificat ISO 9000.

En l'absence de position officielle, les éléments de réponse suivants peuvent être avancés :

- Il n'est pas prévu que la mention de ce certificat figure sur le papier à lettres ;
- En matière de communication, la plaquette de présentation du cabinet joue un rôle important car elle permet une identification claire, une information pertinente sur les atouts du cabinet, l'équipe, les méthodes et les différents services proposés.

En effet, il semble que dans un esprit d'information et de valorisation et non de démarchage la mention de la certification ISO 9001 semble possible sur la plaquette de présentation du cabinet.

- L'obtention du certificat ISO 9001 par un cabinet d'Expertise Comptable sera publiée dans la liste des entreprises certifiées par l'organisme certificateur. Dans ce cas, le professionnel devra s'assurer *que son nom est publié selon des modalités qui ne comportent pas de caractère promotionnel.*

En plus, une telle publication devra être subordonnée à l'obtention de son autorisation.

Dans ce cas, il semble, à notre avis, que le caractère non promotionnel de cette publication semble acquis car les clients n'ont pas comme démarche habituelle de consulter la liste des sociétés certifiées pour choisir leurs Experts Comptables.

Par ailleurs, afin d'étayer ces prises de position, j'ai interrogé un cabinet d'audit et de commissariat aux comptes français certifié ISO, sur les pratiques en matière de communication sur le certificat. Il en est fait état :

- Dans la plaquette de présentation ;
- Lors des réponses aux appels d'offres de sociétés ;
- Mais, à l'heure actuelle, afin de respecter l'éthique professionnelle, aucune mention ne figure sur les papiers à lettres du cabinet utilisés aux fins de courriers, factures, rapports...

Une annonce dans la presse tunisienne a néanmoins paru à titre d'information ; (à la suite de la certification d'un cabinet d'expertise comptable suivant la norme ISO 9002) le caractère non promotionnel de cette insertion est nettement plus ambigu.

Il en ressort qu'un rôle actif des instances dans le domaine de la communication doit s'affirmer, avec un double objectif :

- Etre le garant de la dignité, de l'honnêteté et de l'image de qualité de la profession ;
- Faire, éventuellement, évoluer les règles en matière de communication et en définir clairement les limites, ceci dans un souci de « coller » à l'évolution économique et au développement constant des modes de communication.

3. Le principe de confraternité est-il battu en brèche ?

La certification ISO 9001 soulève le problème de la confraternité en ce sens qu'elle apporte un atout supplémentaire au cabinet certifié par rapport à ses confrères.

Or, la déontologie des Experts Comptables impose au professionnel « de s'abstenir ... de toutes manœuvres susceptibles de nuire à ses confrères ».

Ainsi, ne peut-on pas penser qu'il existe un risque de déstabilisation du marché si on laisse se développer un discours élitiste fondé sur la certification ?

En effet, nombreux sont les secteurs où la volonté des plus grands d'imposer les normes engendra de sérieuses difficultés pour les petits.

Georges Decourt⁵⁷ critique de façon virulente les plus grands cabinets internationaux et on peut craindre une évolution divergente de la profession avec pour risque principal : la non participation des cabinets traditionnels aux missions de haut niveau.

Ainsi, la profession est confrontée à une évolution qui pourrait avoir des conséquences désastreuses si les instances n'y prennent pas garde.

Chapitre 2 : La certification est-elle une démarche gérable par la profession ?

La démarche de certification selon les normes ISO n'est pas, en règle générale, une démarche aisée car elle nécessite un investissement, à la fois, humain et financier. La profession a-t-elle les moyens, actuellement, de mener un tel projet ?

Section 1 : Nécessité d'une évolution des mentalités

L'élément primordial d'une démarche de certification est l'homme et tout particulièrement la direction et l'encadrement du cabinet, tant en ce qui concerne les choix stratégiques que l'approche psychologique du problème.

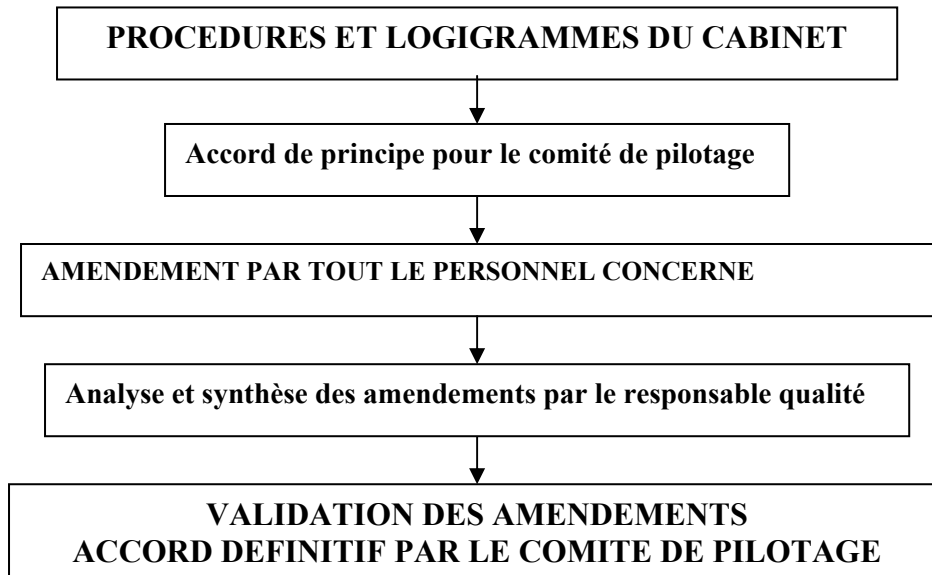
1. Développement d'un management participatif

Les cabinets qui ont choisi de se faire certifier se trouvent confrontés à un défi majeur : le changement de culture.

En effet, ainsi que le confirme Ph. Masson : « Toutes les certifications imposées échouent. Si on veut l'éviter, il faut travailler sur les procédures et sur les aspects comportementaux »⁵⁸.

L'élaboration du référentiel, patrimoine commun au cabinet, doit se faire avec la participation de tout le personnel technique et administratif.

Les phases de conception des procédures peuvent être organisées de la façon suivante :



La démarche de certification ne pourra fonctionner qu'à la double condition de **communiquer** et de **former** de façon intense et continue.

La vision d'un cabinet pyramidal, avec un management autoritaire et centralisé ne correspond pas à la démarche qualité.

⁵⁷ Decourt G. (1997), En vertu des grands principes, Revue Ouverture, N°28.

⁵⁸ Masson Ph. (1996), Atelier : le marché de la qualité, SIC, n°147, Novembre.

Il est nécessaire de développer un management participatif qui associe les subordonnés (chefs de missions, collaborateurs, assistants, secrétaires) à la préparation des décisions et les élève, pour la mise en application de celles-ci, au rang de coopérants plutôt qu'exécutants passifs.

Ce type de management doit consister, non plus à commander et contrôler, mais à guider et entraîner.

La mise en application d'un tel mode de gestion est tout à fait possible dans les cabinets d'expertise comptable dans la mesure où toutes les conditions nécessaires au changement sont réunies et réelles, à savoir :

- L'élévation du niveau d'instruction et de qualification ;
- L'ouverture sur le monde extérieur ;
- L'évolution des aspirations des nouveaux recrutés.

La certification selon les normes ISO nécessite un renversement du mode de pensée : l'organisation du cabinet doit être fondée sur la responsabilité, la participation et l'auto contrôle et non plus sur le contrôle et l'obéissance.

La direction doit s'attacher à créer un climat favorable à la qualité : coopération, confiance, ouverture, esprit de vérité à tous les niveaux du cabinet.

On peut s'interroger sur la volonté des Experts Comptables à s'engager sur une telle voie.

2. Transmission du savoir

En général, le cabinet s'en remet à sa propre tradition orale pour initier les nouveaux embauchés aux tâches qui les attendent. Ces procédures verbales, véritable formation sur le tas, ne font l'objet d'aucune documentation solide.

Les problèmes résultant d'un tel comportement sont les suivants :

- La direction ou l'encadrement ne peut pas savoir si les consignes orales ont bien été transmises et ce, de façon conforme.
- Les procédures orales finissent toujours par dévier.

La certification selon les normes ISO oblige à un passage d'une tradition orale à une tradition écrite, à la rédaction des procédures favorisant la transmission du savoir aux nouveaux venus. Les enregistrements écrits permettent d'éviter la rétention par les « sachants » de connaissances, d'informations, de documents et l'application du référentiel sera, pour le cabinet, source d'homogénéité et de transfert du savoir-faire.

3. Importance de la gestion des ressources humaines

Mener à son terme une démarche de certification ne sera possible qu'avec le concours actif du personnel du cabinet.

Ainsi, la direction du cabinet doit intégrer toute l'importance de la gestion des ressources humaines, en définir une politique et se donner les moyens (notamment financiers) de la mettre en place. La volonté affichée sera :

- Un déploiement des capacités humaines qui se fera par :
 - La sensibilisation du personnel aux objectifs et aux problèmes du cabinet grâce à une information permanente ;
 - La motivation du personnel. Le premier facteur de motivation est l'opportunité offerte à chaque personne de progresser et de s'épanouir en participant à un projet partagé.
 - La mobilisation par la responsabilisation, la simulation de l'initiative, le développement du travail en équipe, la recherche des compétences.
- Une adaptation des capacités humaines :
 - La direction du cabinet envisagera une politique de formation du personnel :
 - Formation technique pour augmenter le professionnalisme ;
 - Formation aux démarches et méthodes de la qualité ;
 - Formation aux relations humaines afin d'ajouter au professionnalisme technique un professionnalisme dans la relation avec les clients, les confrères et entre collaborateurs.

- Elle sera attentive aux plans de carrière des collaborateurs :
 - Par la réalisation, chaque année, d'un système d'évaluation des performances du personnel technique : constat de l'acquis, souhaits en matière d'avenir, association éventuelle des jeunes diplômés, etc.
 - Par une gestion prospective du personnel, avec une politique permanente de recrutement adaptée à l'objectif final : la satisfaction du client...

Une politique de ressources humaines doit améliorer la compétitivité du cabinet par la performance des collaborateurs.

Section 2 : Le rôle possible de l'Ordre des Experts Comptables

1. Une démarche qualité collective

Pour certaines raisons exposées dans le paragraphe précédent, la démarche de certification peut s'avérer difficile à gérer pour la profession et en particulier pour les cabinets de petite et moyenne taille.

En effet, le coût financier important est un des éléments rédhibitoires.

De plus, dans de telles structures, la direction et l'encadrement reposent sur un nombre restreint de personnes qui auront des difficultés à mener de front :

- Le développement commercial du cabinet ;
- La gestion des ressources humaines ;
- La supervision des missions ;
- La réflexion sur la stratégie qualité du cabinet ;
- La rédaction des procédures et du manuel d'assurance qualité.

La mise en œuvre d'une démarche qualité collective serait la solution pour ces cabinets désireux d'obtenir une certification ISO.

De façon générale, une démarche qualité collective repose sur une méthodologie de formation et d'actions collectives et peut concerner aussi bien des entreprises d'une même branche professionnelle que des entreprises multisectorielles.

Dans notre cas précis, l'initiateur de cette démarche serait le Conseil de l'Ordre des Experts comptables relayé localement par les conseils régionaux.

Tous les cabinets d'Expertise Comptable seraient concernés.

Le principe de cette action serait, en fait, la certification selon la norme ISO 9001 de **l'ensemble de la profession d'Expert Comptable**.

Dans ce cadre le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables serait au cœur de la réflexion et en relation permanente avec l'organisme de certification choisi.

Peut-on envisager que l'Ordre des Experts Comptables se comporte de la même façon que la direction générale d'une société et appliquent la norme internationale d'assurance qualité aux activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes de la profession ?

Cela reviendrait à s'engager sur les 20 points de la norme ISO 9001 (tels qu'ils ont été définis dans la première partie) et en particulier, sur les points suivants :

4.1 Engagement de la direction et de l'encadrement

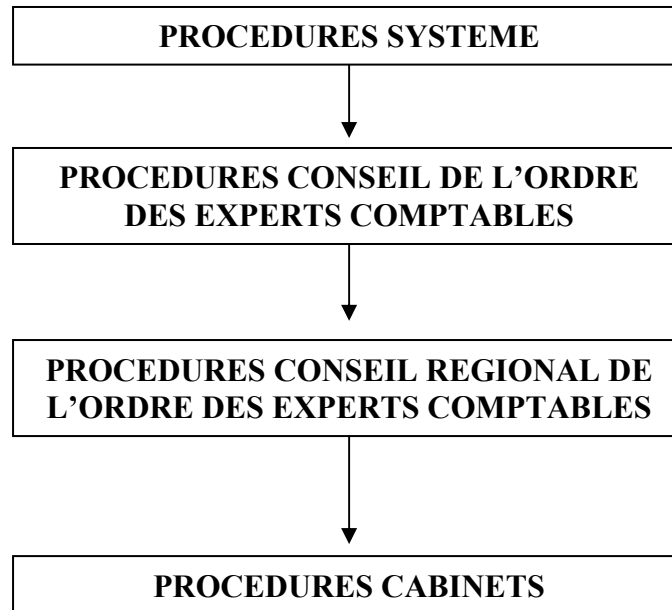
Cela concernerait l'Ordre des Experts Comptables qui définirait, par écrit, la politique qualité de la profession, son engagement et ses objectifs.

4.2 Système qualité

L'Ordre des Experts Comptables définit, par écrit, un système qualité qui garantit que les prestations de leurs membres sont conformes aux engagements pris et à leurs obligations.

L'Ordre établit un référentiel comprenant le manuel d'assurance qualité, le logigramme des procédures en précisant la documentation technique et professionnelle utilisable.

La structure du référentiel pourrait être, à notre avis, la suivante :



4.3 Revue de contrat

Dans cette exigence, la norme ISO 9001 prévoit la rédaction d'une procédure d'élaboration des lettres de mission, avenants, courriers, ... depuis le premier entretien jusqu'à l'acceptation de la signature du contrat par le client.

L'ordre avait déjà effectué un premier pas dans ce sens en rendant l'établissement de la lettre de mission :

- obligatoire lors de la participation de l'Expert comptable à l'établissement des états financiers depuis la publication de la norme relative à la participation de l'Expert Comptable à l'établissement des états financiers (§13 au § 16) en Mars 1984 ;
- Facultative lors de l'intervention de l'Expert Comptable en matière de droit des affaires (§22 de la norme n°2 de l'O.E.C.T publiée en Mars 1984) et aussi lors de l'intervention de l'Expert Comptable en matière de droit fiscal (§26 de la norme n°3 de l'O.E.C.T publiée en Mars 1984)

4.7 Maîtrise du produit fourni par le client

Il s'agit de donner l'assurance que la conservation et la confidentialité des documents et informations confiés par le client sont correctement réalisées. L'obligation des Experts Comptables de respecter le secret professionnel.

4.8 Identification et traçabilité

Le professionnel élabore un dossier par client et par mission dans le quel sont consignées les diligences accomplies et l'ensemble des actions menées. Les normes professionnelles établies par l'O.E.C.T prévoit cette obligation dans les normes suivantes :

- Norme n°1 de l'O.E.C.T § 90 ;
- Norme n°2 de l'O.E.C.T § 24 ;
- Norme n°3 de l'O.E.C.T § 27 ;
- Norme n°5 de l'O.E.C.T § 12 ;
- Norme n°6 de l'O.E.C.T § 6 ;
- Norme n°10 de l'O.E.C.T § 31 ;

4.9 Maîtrise des processus

Le professionnel identifie tous les processus concourant à la réalisation des prestations et à leurs mise en œuvre dans des conditions maîtrisées : exemple l'élaboration d'un Manuel d'audit

4.10 Contrôles et essais

Dans la profession d'Expert Comptable, il faut comprendre par contrôles et essais : supervision, visas et autres validations. Pour cela, il faut se référer aux procédures de suivi des dossiers propres à chaque cabinet.

Cette revue de quelques points de la norme ISO 9001 adaptée à la profession d'Expert Comptable permet de situer les travaux de l'Ordre par rapport à une démarche de certification. Ils sont considérables et s'inscrivent totalement dans les exigences de la norme ISO 9001.

La certification collective de la profession apparaît comme la continuité logique des réflexions menées par l'Ordre depuis quelques années.

Alors pourquoi ne pas envisager une démarche collective? D'autant plus que les avantages sont nombreux pour la profession.

a. La garantie du respect de la déontologie

Ainsi que nous venons de le voir précédemment, la certification de la profession selon la norme ISO 9001 garantira que tous les professionnels, quels que soient leur localisation géographique, leur structure, leur mode d'exercice appliquent le même référentiel et respectent les règles éthiques.

En effet, le référentiel ISO intègrera les normes professionnelles et la déontologie.

b. Suppression des disparités entre les cabinets

Une démarche de certification collective permettrait à l'Ordre des Experts Comptables de veiller au respect de l'égalité de leurs membres.

En effet, des luttes intestines sont peut-être à craindre entre, d'une part, les grands cabinets dotés de moyens financiers conséquents permettant une certification et, d'autre part, les cabinets de taille modeste aux moyens plus limités.

Afin d'éviter que la profession n'évolue de façon divergente, l'Ordre pourraient favoriser une telle démarche et orienter la réglementation professionnelle vers les exigences de la norme ISO 9001.

Certains professionnels ne manqueront pas d'objecter sur ce point : "Nous sommes une profession libérale".

Certes, mais n'oublions pas que tout système de liberté a ses propres contraintes : la vie en société impose des règles. Le concept égalitaire de la loi et de la morale préserve les personnes les plus faibles, d'une part contre les agissements déloyaux et prohibés et d'autre part, contre les tentations inévitables des plus forts.

c. Un mode de financement à concevoir

Le financement de cette action collective reste à définir.

On peut envisager trois modes de financement différents:

- Un financement mutualisé à l'instar du financement de la démarche de communication collective
- Un service payant avec la mise en place d'une cotisation "certification" exceptionnelle (mais, les membres de l'Ordre seront-ils disposés à supporter le poids de cette démarche même si elle s'avère moins coûteuse qu'une démarche individuelle).

d. Evolution du contrôle qualité de l'Ordre

La profession d'Expert Comptable a été la première à instituer un auto-contrôle de ses membres, en vue de garantir la qualité des travaux réalisés.

La certification de la profession selon la norme ISO 9001 serait la preuve, attestée par un organisme tiers indépendant, de l'application sérieuse et du respect des règles et des procédures. Ce serait l'aboutissement de la politique qualité initiée par l'Ordre et l'évolution moderne du contrôle qualité.

Le contrôle qualité pourrait être remplacé par les audits annuels de certification financés par les fonds attribués précédemment à ce dernier.

Devant la tendance actuelle des grands cabinets d'Audits et d'Expertise Comptable de se faire certifier ISO, l'Ordre se doit de maintenir et de développer leur action qualité auprès des professionnels.

On pourrait s'interroger sur le rôle et le pouvoir futurs de ces dernières si tous les grands cabinets se tournent à terme vers le référentiel qualité ISO. La certification collective pourrait être une réponse à ce problème.

D'autres possibilités d'évolution existent néanmoins pour l'Ordre et ont été précisées de façon récente.

2. Les instances : évolution vers des missions nouvelles

a. Rôle de conseil aux cabinets

Le rôle de l'Ordre et la réglementation professionnelle ont été définis, il y a plus de 12 ans, dans un environnement différent de celui que nous connaissons actuellement.

Nombreux sont les professionnels qui, aujourd'hui, formulent à l'égard de l'Ordre de virulentes critiques et réclament l'organisation d'un débat à fond sur le rôle futur de l'Ordre.

En effet, ses attributions légales répondent, certes, à des objectifs d'intérêt général mais n'en paraissent pas moins policières et corporatistes.

Il est certain que, dans le climat de déréglementation actuel, l'Ordre, sous peine de perdre sa légitimité, ne peut s'en tenir exclusivement à son rôle de régulation de l'exercice professionnel. La réglementation ne doit pas être figée mais soutenir l'adaptation des Experts Comptables à leur environnement.

En effet, dans les prochaines années, la profession va devoir partir à la reconquête d'un marché concurrencé et fortement attaqué et mener des actions volontaristes : l'Ordre a un rôle principal à y jouer.

C'est d'ailleurs dans ce même ordre d'idée qu'a été publié en France au Journal Officiel un décret datant du 31 Mai 1997 en vue de régler le fonctionnement des instances ordinales et d'en préciser les missions. Trois points essentiels extrêmement novateurs sont à retenir car ils vont permettre à l'Ordre des Experts Comptables Français (O.E.C.F) de définir un cadre d'exercice cohérent pour la profession et de bâtir les fondations d'un développement à long terme.

En effet l'article 7 de ce décret reconnaît à l'O.E.C.F « le pouvoir d'élaborer les règles professionnelles et d'organiser le contrôle de leur application ». Cela constituera la garantie de la qualité du service fourni au client.

Le conseil supérieur de l'O.E.C.F a désormais pour mission de favoriser la connaissance de la profession et de son champ d'activité en « établissant toutes statistiques professionnelles ». Ce rôle d'analyse et d'étude statistique des situations des cabinets et des secteurs d'activité professionnelle va permettre de définir une véritable stratégie d'ensemble.

Enfin, à ce développement des fonctions correspond un élargissement des ressources financières. Ainsi, les conseils de l'Ordre pourront désormais « décider de faire appel à des financements extérieurs pour des actions relevant de leurs missions ».

Par ce décret, les pouvoirs publics en France ont donné à l'O.E.C.F les moyens de conduire les actions souhaitées par les professionnels. Elles peuvent désormais :

- Renforcer leur politique d'investissements collectifs et d'appropriation de nouveaux marchés ;
- Etendre leurs attributions à l'innovation technique, au développement d'actions et d'études, à la réalisation d'outils, au perfectionnement de leurs membres, à la communication ;
- Proposer de véritables prestations de services à la demande des cabinets (marketing, évaluation du personnel, organisation interne, ...)

Ainsi, l'O.E.C.F assure grâce à ce décret la fonction stratégique des cabinets.

En effet, il devient claire plus que jamais que l'Ordre, par une réglementation appropriée, veillera à la qualité des prestations fournies par ses membres, à la protection et au respect des clients.

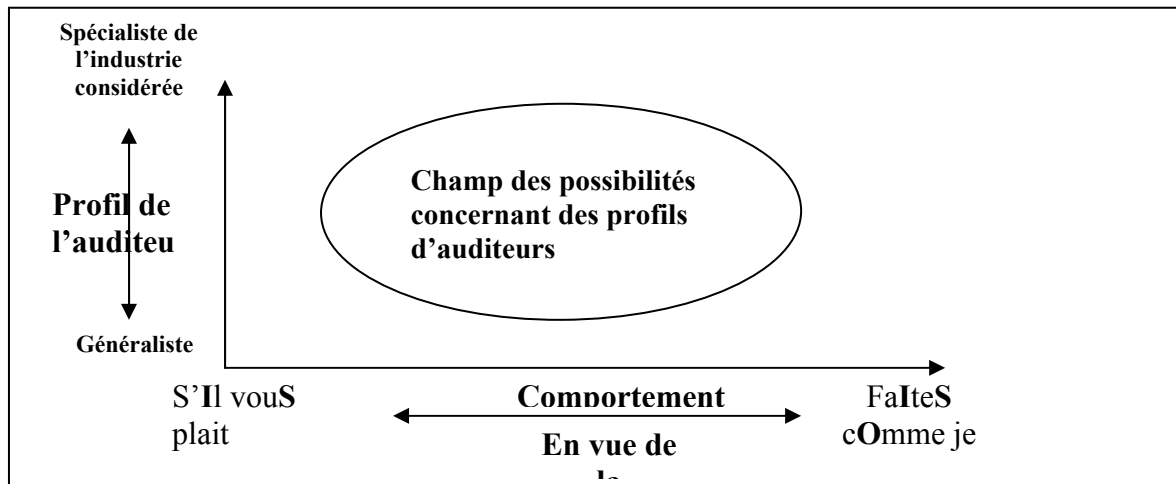
b. L'Ordre des Experts Comptables en tant qu'organisme certificateur

S'agit-il là d'une simple vue de l'esprit ? Peut-être, mais une telle éventualité aurait un réel intérêt pour la profession d'Expert Comptable et les apports aux cabinets pourraient être importants.

Tout au long de cette réflexion, nous avons relevé un certain nombre de problèmes et de difficultés rencontrés par les cabinets désireux d'être certifiés. Rappelons-les brièvement :

▪ **Problèmes techniques**

- Choix de la norme ISO appropriée ;
- Choix d'un organisme certificateur. Un tel choix n'est pas aisé et les profils des organismes de certification et des auditeurs sont variés⁵⁹.



▪ **Problème déontologique**

- Respect du secret professionnels lors de l'audit des procédures.

▪ **Problèmes financiers**

- Coût du consultant extérieur ;
- Coût de la certification proprement dite.

La reconnaissance de l'Ordre des Experts Comptables comme organisme certificateur contribuerait à supprimer ces difficultés pour diverses raisons dont :

- Qui maîtrise mieux que l'Ordre les normes et l'éthique professionnelle ?

L'avantage en est double :

- Respect total de la déontologie et des règles de travail de la profession et intégration parfaite dans les normes internationales ;
- L'auditeur sera spécialiste du domaine audité : il aura des idées précises sur la manière dont une clause de la norme ISO doit être servie. Ceci devrait se traduire par un gain de temps et donc par une économie substantielle ;
- L'organisation de l'audit des procédures serait facilitée : La confidentialité et le secret professionnel seraient parfaitement respectés.
- Cela contribuerait à instaurer un véritable dialogue entre l'Ordre et les cabinets. L'apport dans ce cas serait réciproque.
- Lamprecht⁶⁰ préconise, dans tous les cas, le choix d'un organisme qui a la même interprétation des normes que l'entreprise : cet autre point serait respecté.
- Le dernier avantage, et pas le moindre, réside dans le fait que l'Ordre bénéficie d'une image de marque de qualité et d'une reconnaissance auprès des pouvoirs publics. Cela ne semble pas être toujours le cas : « Au sujet des consultants externes, il fut mentionné que tous n'avaient pas une attitude toujours irréprochable »⁶¹.

De plus, l'indépendance de l'organisme certificateur (l'Ordre) par rapport aux cabinets ne saurait être, en aucun cas, remise en question.

Ainsi la délivrance du certificat par un organisme professionnel accrédité serait un pas supplémentaire franchi vers la Qualité Totale par la profession d'Expert Comptable.

Pour cela, l'Ordre aurait à se faire accréditer par le Conseil Tunisien d'Accréditation (C.T.A), seul organisme ayant autorité en la matière.

⁵⁹ Lamprecht J.L (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, p.48

⁶⁰ Lamprecht J.L (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, p.49

⁶¹ Racapé Y. et Ribollet M. (1996), Le concept qualité dans les cabinets d'expertise comptable, SIC, Mars, N°141, p.34

A l'heure actuelle, après consultation du Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, aucune tentative n'a été faite dans ce sens.

Chapitre 3 : Etude empirique

Partant du fait que nous avons choisi d'effectuer une étude exploratoire nous avons arrêté notre méthodologie de recueil des données, qui a été réalisée à travers un questionnaire, composé aussi bien de questions ouvertes que de questions fermées, ainsi que la cible visée.

L'analyse des résultats s'est révélée particulièrement intéressante. De plus, les réponses aux questions ouvertes ont largement enrichi nos analyses.

Section 1 : Présentation de l'enquête

1. Objet de l'enquête

Cette enquête, réalisée au moyen d'un questionnaire, a pour but de savoir l'expérience des experts comptables en matière de démarche qualité et leur vision de l'évolution possible de la profession.

2. Méthodologie

L'enquête a été menée à l'aide d'un questionnaire auto-administré suivant la modalité de drop in/pick up⁶² où nous avons déposé le questionnaire au cabinet du répondant après avoir obtenu son accord puis nous sommes revenu le récupérer quelques jours plus tard.

Le questionnaire est structuré de la manière suivante :

La première partie du questionnaire a porté sur des informations générales sur les cabinets (question 1 à 5) : Date de constitution du cabinet, nombre d'employés, qualifications des employés, les services présentés par le cabinet et la manière avec laquelle est assurée la formation des collaborateurs.

La seconde partie du questionnaire a porté sur la politique qualité menée au sein des cabinets (question 6 à 11) : Les travaux effectués au sein du cabinet sont-ils contrôlés ?, par quel moyen ?, la notion de qualité du service, l'engagement du cabinet dans une démarche qualité, l'ancienneté de cette démarche et la nature de cette démarche.

Dans la troisième partie du questionnaire nous avons demandé aux professionnels de se situer vis-à-vis d'une démarche de certification (question 12 à 18) : Est-ce que le cabinet envisage d'aller jusqu'à une certification selon les Normes ISO 9000 ?, la norme à choisir dans ce cas, les éventuels obstacles à une telle instauration d'un système qualité dans un cabinet d'expertise comptable, l'utilité d'une telle certification, le nombre de cabinet certifié ISO 9000 en Tunisie, et l'idée sur la certification des cabinets d'expertise comptable à l'échelle internationale.

La quatrième partie du questionnaire a porté sur l'avis des professionnels concernant l'évolution de l'ensemble de la profession vers la certification ainsi que les réflexions déontologiques qu'inspire la démarche de certification (question 19 à 21)

La cinquième et dernière partie du questionnaire a porté sur les exigences des clients qui confient une mission de commissariat aux comptes et une mission d'assistance à un cabinet d'expertise comptable (question 22)

Le dernier enseignement de l'enquête sous forme de question ouverte se rapportant aux avis des professionnels sur les effets de la mondialisation sur la profession d'Expert Comptable en Tunisie.

Section 2 : Le champ de l'enquête et caractéristiques de l'échantillon

Notre démarche a consisté à retenir un échantillon de 100 cabinets d'expertise comptable (inscrits sur le tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie) de taille et de structure variables, sélectionnées de façon arbitraire sur tout le territoire national. Le nombre de réponses reçues s'élève à trente trois soit un taux de réponse de 33%, ce qui nous a paru relativement satisfaisant pour le

⁶² Usinier J-C, Easterby-Smith M. et Thrope R. (1993), Introduction à la recherche en gestion, Edition Economica, p. 158

dépouillement des résultats. Notons que parmi ces 33 cabinets qui nous ont répondu 10 appartiennent à des réseaux internationaux de cabinets d'Expertise Comptable. Parmi ces 10, 3 cabinets font partie des réseaux internationaux des big five.

Les 2 autres cabinets faisant partie des big five n'ont pas voulu répondre au questionnaire (en arguant le fait qu'il n'ont pas suffisamment de temps pour répondre au questionnaire !!) malgré notre insistance pour une période de plus de 6 mois.

Section 3 : Présentation des résultats de l'étude

1. Caractéristiques de l'échantillon

Les cabinets interrogés sont relativement jeunes (voir tableau 1). Leurs dates de création remontent aux années 90 (13 des 33 cabinets) et les 20 autres cabinets qui ont répondu au questionnaire ont été constitués depuis les années 80. Ceci est tout à fait compréhensible du fait que la profession d'Expert Comptable n'a été réglementée en Tunisie que depuis 1982 par la loi 82-61 du 30 Juin 1982.

Tableau 1 : Répartition des cabinets de l'échantillon par date de création

Date de création	Nombre de cabinets
1982-1991 (plus de 10 ans)	20
1992-1996 (moins de 10 ans)	13
Total	33

Le nombre de collaborateurs dans les cabinets qui nous ont répondu est très variable allant de 4 collaborateurs à 70 collaborateurs. Nous avons réparti les cabinets répondants en trois catégories (ceux ayant entre 4 et 10 collaborateurs, ceux ayant 11 à 30 collaborateurs et enfin ceux ayant plus que 30 collaborateurs) (voir tableau 2).

Tableau 2: Répartition des cabinets de l'échantillon par effectif

Effectif au sein du cabinet	Nombre de cabinets
Entre 4 et 10 collaborateurs	10
Entre 11 et 30 collaborateurs	13
Plus de 30 collaborateurs	10
Total	33

Notons à ce niveau que parmi les cabinets répondants 10 cabinets appartiennent à des réseaux internationaux. Ces cabinets se répartissent par effectif comme indiqué au tableau 3.

Tableau 3 : Répartition des cabinets de l'échantillon faisant partie des réseaux internationaux par effectif

Effectif au sein du cabinet	Nombre de cabinets appartenant à un réseau international
Entre 4 et 10 collaborateurs	0
Entre 11 et 30 collaborateurs	2
Plus de 30 collaborateurs	8
Total	10

Nous remarquons que parmi les 10 cabinets ayant plus de 30 collaborateurs 8 appartiennent déjà à des réseaux internationaux de cabinets d'Expertise Comptable alors que 2 seulement n'ont pas encore fait le choix de faire partie d'un réseau international.

Ceci s'explique, à notre avis, par le fait que les cabinets d'Expertise Comptable en Tunisie ont plutôt choisi d'appartenir à des réseaux internationaux que de les voir venir s'installer en Tunisie pour les concurrencer.

Tous les cabinets répondants au questionnaire ont indiqué qu'ils sont entraînés d'effectuer de la formation interne au niveau du cabinet (voir figure 1). Cet intérêt à la formation interne montre l'importance qu'occupe la formation dans l'esprit des Experts Comptables. Ceci est motivé par le fait que les lois sont en perpétuelles modifications et les techniques comptables sont de plus en plus complexes.

Mais ce qui nous a, à priori, étonné c'est le fait qu'uniquement 24,2% (8 sur 33) des cabinets de l'échantillon sont entraînés d'assurer une formation externe à leur personnel (voir figure 1).

Nous avons remarqué que parmi les cabinets ayant un effectif de plus de 30 collaborateurs il y a uniquement 3 qui sont entraînés de faire des formations externes à leur personnel, ce qui, à notre avis, n'est pas un chiffre éloquent partant du fait que la profession d'Expert Comptable est confrontée de plus en plus à des clients plus exigeants et à des missions de plus en plus spécifiques.

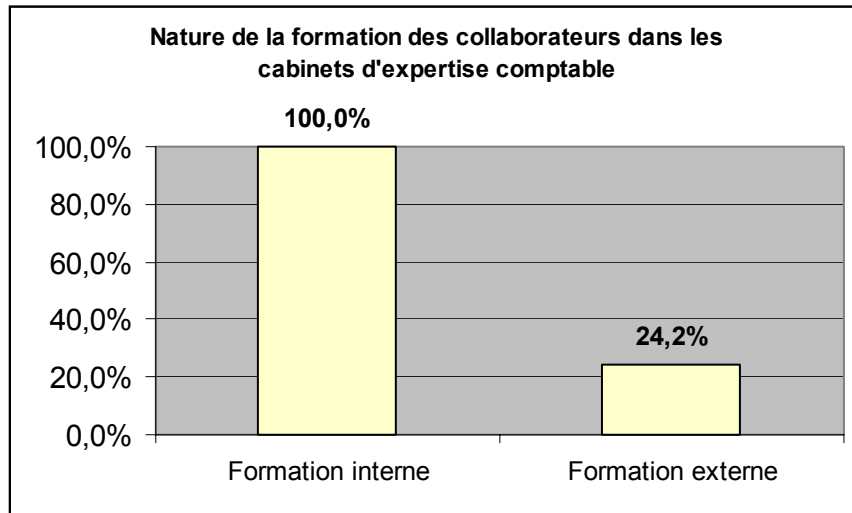
En plus, les 8 cabinets sus-visés ont tous plus de 10 ans d'existence ce qui veut dire, à notre avis, que les cabinets au cours de leurs premières années d'existence ne prêtent pas beaucoup d'attention à la formation externe de leur personnel.

Certains professionnels ont expliqué ce résultat par le fait que le taux des honoraires en Tunisie ne permet pas aux cabinets de se permettre le luxe d'envoyer leurs collaborateurs pour effectuer une formation externe.

D'autres l'ont expliqué par le fait qu'en Tunisie on ne dispose pas d'un centre de formation spécialisé pour la profession. Chose à laquelle l'Ordre des Experts Comptables est entraîné de remédier actuellement en recourant à la formation des formateurs à travers des cycles de formation spécialisés afin de pouvoir créer dans un avenir proche un centre de formation spécialisé pour les professionnels.

Il convient de noter qu'actuellement un cabinet tunisien faisant partie des big five est entraîné de construire son propre centre de formation technique⁶³. Ceci constitue, à notre avis, une très grande avancée pour la profession d'Expert Comptable en Tunisie.

Figure 1 : Nature de la formation des collaborateurs dans les cabinets d'expertise comptable



2. La politique qualité menée au sein des cabinets d'Expertise Comptable

Tous les cabinets ayant répondu au questionnaire affirment que les travaux sont contrôlés au sein du cabinet à travers un contrôle effectué selon la taille du cabinet :

- soit par le chef de mission et/ou le chef du cabinet (éventuellement un associé) ;
- soit en plus des personnes sus-visées par le réseau international auquel appartient le cabinet ;

D'après les réponses nous avons pu remarquer que dans la plupart des cabinets répondants c'est encore l'Expert Comptable lui-même qui assure le contrôle de tous les travaux au sein de son cabinet, ce qui explique à notre avis que le contrôle qualité est encore sous sa forme traditionnelle.

Le nombre de cabinet disposant d'une procédure écrite de contrôle des travaux au sein du cabinet est de 36% (12 par rapport à 33). Ce qui est, à notre avis, un pourcentage relativement faible partant du fait de l'importance du contrôle sur la qualité des travaux.

Nous pouvons à priori dire que le contrôle de qualité matérialisé par des procédures écrites n'est pas encore enraciné dans les cabinets d'Expertise Comptable en Tunisie.

⁶³ La revue de l'entreprise, Mars-Avril 2001, N°52, p.30

Mais si on affine plus notre analyse on remarque que ces 12 cabinets se composent des 10 cabinets faisant partie de réseaux internationaux et les 2 autres ont un nombre de collaborateurs dépassant les 30 et sont constitués par plusieurs Experts Comptables associés, c'est-à-dire qui ont ressenti le besoin d'avoir des procédures de contrôle écrites (voir tableau 4).

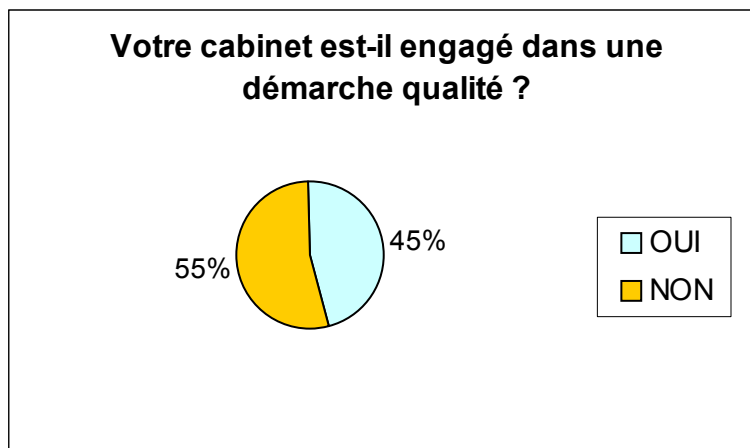
Nous pouvons ainsi dire que le fait de disposer de procédures écrites de contrôle des travaux est étroitement lié au fait d'appartenir à un réseau international et aussi en quelque sorte à la taille du cabinet.

Tableau 4 : Répartition par effectif des cabinets ayant une procédure écrite de contrôle des travaux

Effectif au sein du cabinet	Nombre de cabinets ayant une procédure écrite de contrôle des travaux
Entre 4 et 10 collaborateurs	0
Entre 11 et 30 collaborateurs	2
Plus de 30 collaborateurs	10
Total	12

Concernant l'engagement des cabinets d'expertise comptable dans une démarche qualité nous avons remarqué que 18 cabinets (contre 15) n'ont pas encore démarré une démarche qualité (voir figure 2)

Figure 2

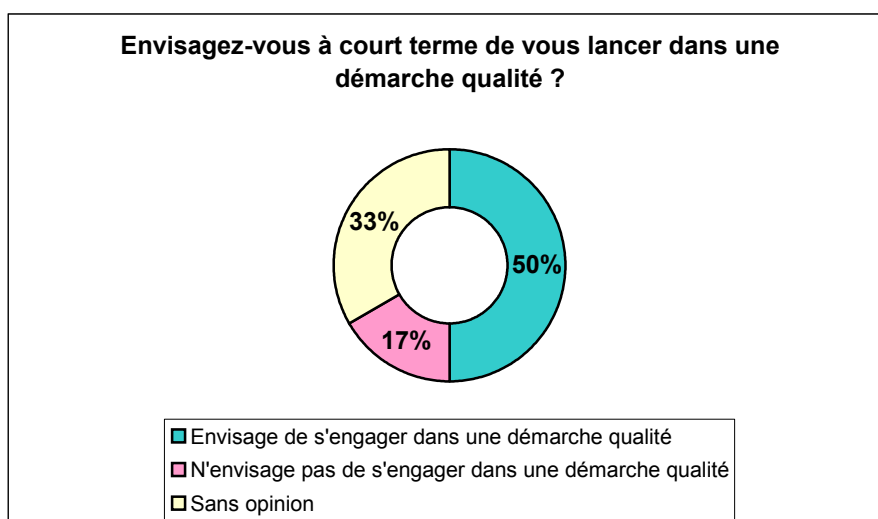


Parmi ces 18 cabinets figure un seul cabinet ayant un nombre de collaborateurs supérieur à 30.

Par contre 1 cabinet ayant un nombre de collaborateur entre 4 et 10 est déjà engagé dans une démarche qualité.

- Sur ces 18 cabinets 9 envisagent de s'y engager contre 3 qui y sont opposés et 6 sont encore sans opinion (voir figure 3) ;

Figure 3



- Sur les 15 cabinets qui ont débuté une démarche qualité, 12 ont démarré cette démarche depuis un certain temps.

Tableau 5 : Répartition des cabinets engagés dans une démarche qualité par effectif

Effectif au sein du cabinet	Nombre de cabinets engagés dans une démarche qualité
Entre 4 et 10 collaborateurs	1
Entre 11 et 30 collaborateurs	8
Plus de 30 collaborateurs	6
Total	15

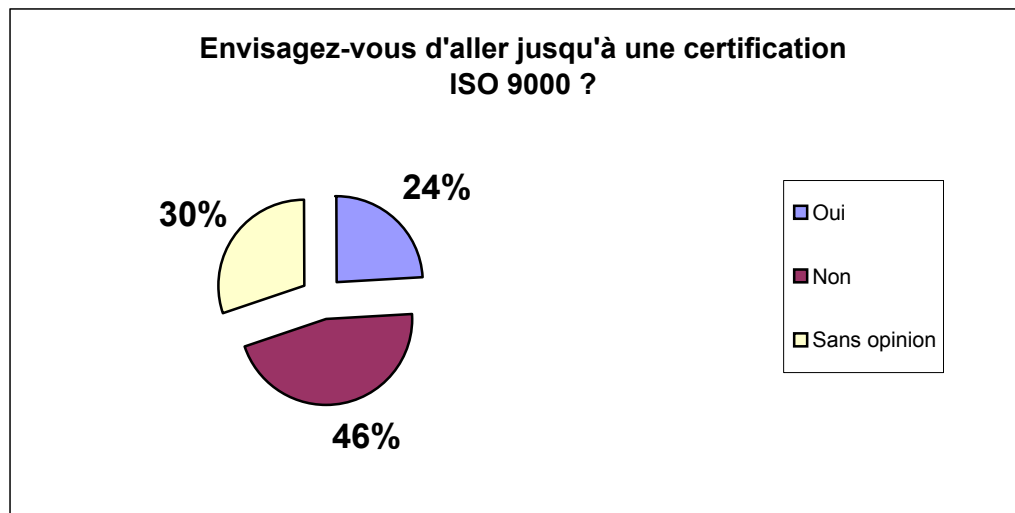
Un fait important ressort de l'enquête : 24 cabinets parlent de démarche de contrôle de la qualité ce qui permet à priori de conclure que la qualité est une donnée que les professionnels ont intégrée et à laquelle ils attachent une grande importance. L'instauration et le maintien de relations professionnelles de qualité avec les clients sont les nouveaux défis auxquels les cabinets ont à faire face.

3. Positionnement des cabinets d'Expert Comptable vis-à-vis d'une démarche qualité

La troisième partie de l'enquête a demandé aux professionnels de se situer vis-à-vis d'une démarche de certification au sein des cabinets.

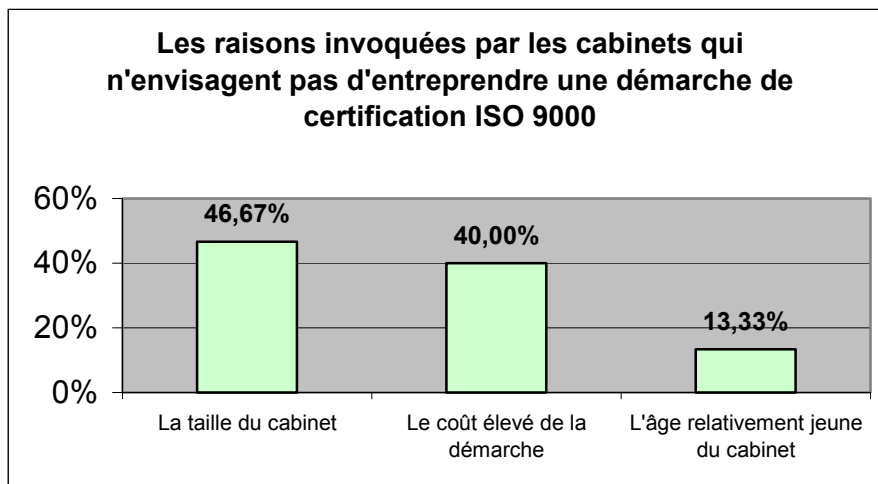
Seuls 24 % (soit 8 cabinets sur 33) envisagent d'aller jusqu'à une certification ISO 9000, 46% (soit 15 cabinets sur 33) n'envisagent pas d'aller jusqu'à une telle certification et 30% (soit 10 cabinets sur 33) sont sans opinion (voir figure 4).

Figure 4



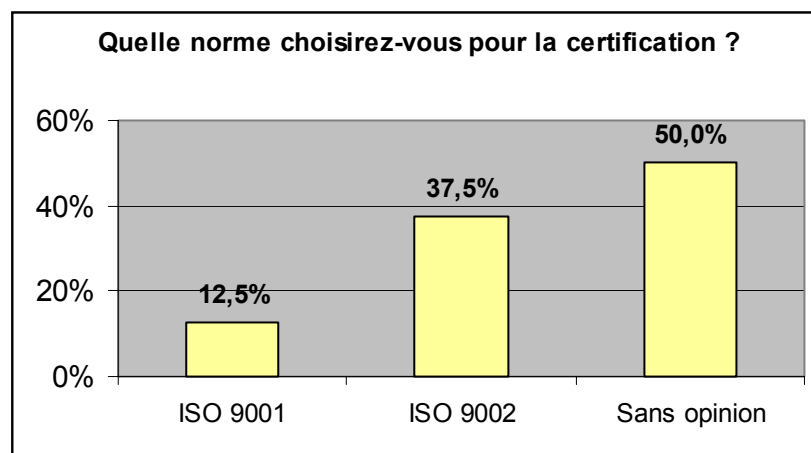
- Au travers des réponses une tendance réticente à une démarche de certification se dégage. En effet, 15 cabinets n'envisagent pas d'aller jusqu'à une certification selon les normes ISO 9000 pour les raisons suivantes (voir figure 5) :
 - La raison invoquée par 7 cabinets est le coût de cette démarche ;
 - L'autre raison invoquée par 6 autres cabinets est la taille du cabinet ;
 - Enfin, la dernière raison invoquée d'ailleurs par deux cabinets est l'âge relativement jeune du cabinet (5 et 6 ans dans les cas d'espèces).

Figure 5



- En plus, nous avons remarqué que 10 autres cabinets ne se sont pas exprimés sur cette question ;
- Sur les 8 cabinets optant pour une certification selon les normes ISO 9000 (voir figure 6), 4 n'ont pas encore choisi la norme et les 4 autres sont partagés entre :
 - ISO 9001 : 1 seul cabinet
 - ISO 9002 : 3 cabinets

Figure 6



La profession semble manquer d'informations sur la norme à adopter pour un cabinet.

Ceci explique, à notre avis, le fait que les cabinets d'Expertise comptable en Tunisie ne sont pas encore sensibilisés à la certification suivant les normes ISO 9000 et aux avantages que peut apporter cette certification.

En plus, nous avons remarqué que la plupart des réponses à la question relative au nombre de cabinets d'Expertise Comptable certifiés ISO 9000 en Tunisie étaient « aucune idée ». Ce qui, à notre avis, confirme ce que nous venons de dire au niveau du paragraphe précédent.

D'ailleurs, 19 cabinets sur 33 n'ont aucune idée sur la certification des cabinets d'Expertise Comptable à l'échelle internationale.

8 autres cabinets ont une idée sur ce sujet mais cette idée n'est pas très claire.

Les 6 autres ont une idée du fait que certains cabinets des réseaux auxquels ils appartiennent ont déjà obtenu une certification suivant les normes ISO 9000 soit pour la totalité de leurs activités soit pour certains départements uniquement.

A la question relative aux obstacles à l'instauration d'un système qualité suivant les normes ISO 9000 dans un cabinet d'Expertise Comptable, les réponses ont été très variées. Citant parmi elles :

- L'insuffisance des moyens humains et matériels ;
- La taille du cabinet ;

- La spécificité des services offerts aux clients ;
- L'environnement culturel, légal et technique touchant à la profession comptable libérale en Tunisie ;
- L'obstacle psychologique : Le cabinet d'Expertise Comptable doit accepter de se remettre en cause comme tout autre prestataire de service ;
- La démarche qualité est une culture et une nécessité qui n'est pas perçue par le tunisien comme telle.

Nous remarquons donc qu'en plus de la taille du cabinet et des moyens matériels, d'autres obstacles ont été cités par les Experts Comptables et qui, à notre avis, sont des obstacles qui dénotent que leur culture en matière de management n'est pas encore suffisamment imprégnée par la démarche qualité telle que préconisée par les normes ISO 9000.

Concernant la question relative à l'utilité d'une telle certification pour un cabinet d'Expertise Comptable, les réponses ont été :

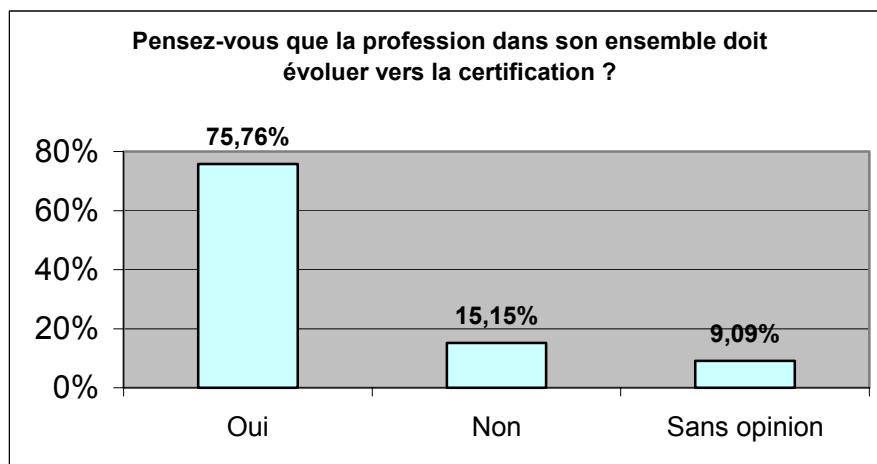
- Avoir plus de crédibilité vis-à-vis des clients ;
- Améliorer la notoriété et l'image de marque du cabinet ;
- Permet au cabinet de se développer même à l'échelle internationale ;
- Une meilleure maîtrise des risques associés à l'exercice de la profession ;
- Autosatisfaction des dirigeants et propriétaires du cabinet ;
- L'assurance d'une meilleure traçabilité de la prestation fournie ;
- Se hisser aux critères de qualité exigés par certains cabinets internationaux ;
- Pouvoir se positionner, être compétitif et résister face à la libéralisation et l'ouverture des frontières aux cabinets internationaux ;

4. Les avis des professionnels concernant l'évolution de l'ensemble de la profession vers la certification et les réflexions déontologiques qu'inspire la démarche de certification

A la question relative à l'évolution de l'ensemble de la profession vers la certification les réponses ont été les suivantes (voir figure 7) :

- 75,76% (soit 25 cabinets sur 33) pensent que la profession dans son ensemble doit évoluer vers la certification. Il semblerait que les professionnels envisagent une démarche plus collective qu'individuelle (cf. question 10 : 18 cabinets y sont opposés à titre individuel) et attendent une prise de position de l'Ordre ;
- 15,15% (soit 5 cabinets sur 33) pensent que la profession ne doit pas dans son ensemble évoluer vers la certification du fait de l'existence déjà au niveau de la profession d'un contrôle qualité ;
- 9,09% (soit 3 cabinets sur 33) sont sans opinion sur ce point.

Figure 7



En ce qui concerne la question relative aux réflexions en rapport à la déontologie qu'inspire la démarche de certification selon les normes ISO 9000. Le débat sur la certification est engagé au sein de la profession, et suscite bon nombre de réactions passionnées :

- Pour les partisans de la certification :
 - La certification est un plus ;
 - C'est une suite logique de la démarche qualité engagée par l'Ordre ;
 - Elle est nécessaire pour obtenir la confiance du client ;
 - Elle est une évolution nécessaire dans un contexte économique difficile et concurrentiel.
- Pour les opposants à la certification, les réponses les plus fréquentes sont :
 - La profession d'Expert Comptable est avant tout une profession libérale ;
 - Les ISO 9000 sont un carcan, une contrainte ;
 - La démarche interne de la profession est suffisante : c'est un double emploi avec les contrôles qualité existants ;
 - Elle pose un problème de concurrence.

5. Les exigences des clients qui confient aux Experts Comptables une mission de Commissariat aux comptes ou une mission d'assistance

Concernant la question ouverte portant sur les exigences des clients qui confient une mission de commissariat aux comptes et une mission d'assistance à un cabinet d'expertise comptable, les réponses ont été les suivantes :

- Une mission de commissariat aux comptes :
 - La notoriété de la signature
 - Le sérieux du travail (travail de qualité, respect des délais,...)
 - Le désir d'être utile (sans être complaisant)
 - Indépendance, impartialité et opinion fondée
 - Une assurance que les comptes sociaux ont été établis conformément à la législation du pays, à la réglementation en vigueur et aux principes comptables généralement admis.
 - Un mal nécessaire
- Une mission d'assistance :
 - Le nom du cabinet ;
 - Le sérieux ;
 - Les connaissances techniques ;
 - Conseils à valeur ajoutée
 - Livraison à temps

Nous remarquons que la plupart des exigences cités ci-dessus par les professionnels reflètent les recommandations prévues par les normes ISO 9000 en matière de qualité de service.

6. Avis des professionnels sur les effets de la mondialisation sur la profession d'Expert Comptable en Tunisie

Enfin en ce qui concerne la question relative aux effets de la mondialisation sur la profession d'Expert Comptable nous avons remarqué que la plupart des Experts Comptables 67% (soit 22 cabinets sur 33) sont plutôt optimiste face à ce phénomène :

- Les uns y sont déjà préparés en faisant partie d'un réseau international,
- Les autres y voient une occasion pour améliorer la formation de leurs collaborateurs et maîtriser plus les technologies de l'information afin de pouvoir s'aligner sur les standards internationaux ;
- Certains pensent que la mondialisation est un facteur de progrès pour la profession mais pour cela un changement important des mentalités et comportements s'impose.

D'autres 15% (soit 5 cabinets sur 33) par contre pensent que les risques que rencontrent la profession sont plutôt d'ordre interne en arguant le fait que la profession des comptables n'est malheureusement

pas encore règlementée ce qui pèse lourdement sur l'image de marque de la profession comptable libérale.

D'autres 18% (soit 6 cabinets sur 33), enfin, pensent que la mondialisation n'aura aucun effet sur la profession d'Expert Comptable en Tunisie du moins sur le court et moyen terme.

Section 4 : Conclusion de l'étude

L'analyse des réponses au questionnaire a révélé les constatations suivantes :

- Les Experts Comptables ne sont pas très soucieux des effets de la mondialisation de l'économie sur la profession et même la majorité d'eux pense qu'il s'agit d'une opportunité pour faire évoluer les prestations fournies par la profession. Ceci s'explique en grande partie par le fait qu'un nombre assez important de cabinets ont déjà pris leurs précautions en s'adhérant à des réseaux internationaux et sont entraînés d'appliquer leurs procédures aussi bien en matière de qualité de services qu'en matière de contrôle des travaux.

Et même pour certains Experts Comptables la menace pour la profession provient surtout de la non réglementation jusqu'à présent de la profession comptable ce qui entrave en quelque sorte l'image de marque de la profession comptable libérale en Tunisie.

- Un fait important a pu être dégagé de l'analyse des résultats de ce questionnaire, il s'agit de l'importance qu'accorde les Experts Comptables au contrôle des travaux effectués au sein de leurs cabinets malgré que ce contrôle n'est pas matérialisé par des procédures écrites. Ceci montre que le contrôle qualité fait bel et bien partie de la culture des Experts Comptables en Tunisie.

- La profession d'Expert Comptable est encore jeune en Tunisie et elle n'a pas encore évolué vers des considérations que le service qu'elle présente est subordonné à la loi de l'offre et de la demande. En effet, vu le nombre assez faible d'Expert Comptable en Tunisie (uniquement 350 vers la fin de l'année 2000) c'est-à-dire que la concurrence n'est pas aigue, il n'y a que les big five et quelques cabinets de taille moyenne (plus de 30 collaborateurs) qui ont passé à un niveau supérieur de la qualité de leur service et ont déjà entamé une démarche qualité.

- La démarche de certification des cabinets d'Expertise Comptable a commencé récemment en Tunisie de façon individuelle par quelques cabinets d'une taille assez importante et ayant déjà plus d'une douzaine d'années d'existence. Cependant, d'après les réponses au questionnaire on a remarqué que la plupart des professionnels sont plutôt favorables à une démarche collective et attendent une prise de position de la part de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

- Les raisons invoquées par les Experts Comptables qui n'ont pas l'intention d'entreprendre une démarche de certification suivant les normes ISO sont : le coût de cette démarche, la taille du cabinet et enfin l'âge relativement jeune du cabinet.

Conclusion

Face à une concurrence de plus en plus importante, les Experts Comptables « doivent aujourd'hui réfléchir sur la qualité de leurs services. Il s'agit là d'une arme concurrentielle stratégique primordiale »⁶⁴.

L'engagement qualité de la profession trouve là toute sa signification.

Il est plus que jamais nécessaire de poursuivre cet engagement qualité : La certification, prochaine étape ? Rien n'est encore tranché mais cela semble être une évolution normale.

La certification selon la norme ISO 9001 permet d'apporter l'assurance de la réalisation, de façon systématique, des prestations conformes aux exigences des clients :

- *Réalisée de manière individuelle*, elle donne au cabinet un atout stratégique important : les Experts-Comptables certifiés peuvent non seulement faire valoir auprès de leurs clients la qualité de leurs prestations mais également leur savoir-faire acquis en matière d'assurance qualité.
- *Envisagée de façon collective*, elle semble plus facile à assimiler par la profession d'Expert Comptable et complète l'image de respectabilité, de crédibilité et la renommée déjà acquises par les professionnels du chiffre, tout en leur procurant un outil de gestion dynamique.

Néanmoins, il convient de veiller à :

- Ne pas devenir « **ISOIÉ** » du client véritable : Si la certification apparaît comme une aide à la mise en place d'un système d'amélioration continue de la qualité, elle ne peut en aucun cas, à elle seule, en constituer la finalité. Le croire serait perdre l'essence de la démarche qualité.
- Rester à l'écoute du marché.

En effet, l'avantage concurrentiel ne vient pas de ce que vous avez gardé secret et bien à vous, mais de ce que vous rendez public et accessible.

Cependant, il faut insister sur le fait que les cabinets ne bénéficieront du système de qualité que s'ils effectuent eux-mêmes les investissements de nature à transformer le concept en réalité.

Ainsi, « la motivation pour améliorer les choses ne peut venir uniquement des activités réglementées par les normes. Pour qu'il y ait amélioration, il faut que chacun soit en permanence aux aguets pour dépister les problèmes, ne pas se satisfaire du statu-quo, et mettre énergie et vitalité au service des améliorations. C'est une question d'attitude individuelle. Un management reposant seulement sur les normes ne saurait suffire à faire jaillir cette énergie et cette vitalité »⁶⁵.

L'objet de cette recherche était d'explorer l'état des lieux de la qualité par rapport à la profession. Ainsi, une enquête par questionnaire auto-administré suivant la modalité de « drop in/pick up » a été faite sur un échantillon de 33 cabinets d'expertise comptable.

La démarche par questionnaire, bien qu'elle soit critiquée a été le seul moyen permettant de recueillir les informations recherchées. Toutefois, il convient d'insister sur le caractère déclaratif des données traitées, il est ainsi difficile d'évaluer la fiabilité des réponses concernant la réalité de l'engagement des cabinets dans la démarche de certification.

Les principaux enseignements que l'analyse du questionnaire nous a permis de dégager sont :

- Les Experts Comptables ne sont pas très soucieux des effets de la mondialisation de l'économie sur la profession et même la majorité d'eux pense qu'il s'agit d'une opportunité pour faire évoluer les prestations fournies par la profession ;
- L'importance qu'accorde les Experts Comptables au contrôle des travaux effectués au sein de leurs cabinets malgré que ce contrôle n'est pas matérialisé par des procédures écrites.
- La plupart des professionnels sont plutôt favorables à une démarche collective et attendent une prise de position de la part de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

Pour cela, nous recommandons à l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie de se faire accréditer par le Conseil Tunisien d'Accréditation (C.T.A), seul organisme ayant autorité en la matière. Ainsi, la profession peut évoluer dans sa globalité vers la certification. Dans ce cas précis, l'initiateur de cette démarche serait le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables relayé localement par les conseils

⁶⁴ Marcenac P. (1995), SIC, N°134, Juin-Juillet.

⁶⁵ Professeur Hitoschi Kumé (1995), ISO 9000 News, N°6, Novembre-Décembre

régionaux. Tous les cabinets d'Expertise Comptable seraient concernés. Ainsi la délivrance du certificat par un organisme professionnel accrédité serait un pas supplémentaire franchi vers la Qualité Totale par la profession d'Expert Comptable.

- Les raisons invoquées par les Experts Comptables qui n'ont pas l'intention d'entreprendre une démarche de certification suivant les normes ISO sont : le coût de cette démarche, la taille du cabinet et enfin l'âge relativement jeune du cabinet.

Notons, cependant, que les résultats de cette enquête ne peuvent être généralisés à cause de la taille de l'échantillon qui peut être considérée relativement faible (33 cabinets sur les presque 350 cabinets existants).

Cette étude peut être encore approfondie à travers la recherche des facteurs susceptibles d'encourager les cabinets d'expertise comptable à se faire certifier suivant les normes ISO 9000 ainsi que des obstacles qui inhibent la démarche de certification et les conditions requises pour les cabinets d'expertise comptable afin de pouvoir s'engager dans une telle démarche.

Bibliographie

Ouvrages

Ouvrages généraux

Alain M. (1998), réussir la qualité du service, Editions nouvelles, Montréal.

Berry L. L., Parasurmann A., Zeithmal V.A. (1990), Delivering Quality service : Balancing Customer perceptions and expectations, Academy of Management Review, New York, Free Press.

Crosby P. B. (1984), La qualité sans larmes : Pour une gestion qualitative de l'entreprise, Paris, Economica, 241p.

Cruchant L. (1995), La qualité, 2ème édition, Paris, Presse Universitaire de France, collection que sais-je ?, 127p.

Delaunay J.-C., Gardery J. (1987), les enjeux de la société de service, Presse de la fondation nationale des sciences politiques, Paris.

Gogue J. M. (1993), Management de la qualité, Paris, Economica, Collection Gestion Poche, 110 p.

Juran J. (1987), La qualité dans les services, Paris, AFNOR Gestion, Collection AFNOR Gestion Qualité, 209 p.

Lamprecht James L. (1995), ISO 9000 et les services, Paris, AFNOR, 1995, 218 p.

Lemaignan A. (1990), Déontologie de l'expert comptable, Paris, Editions comptables Malesherbes, 78 p.

Moidson J.-C. (1997), Du monde d'existence des outils de gestion , Editions Seli Arslan, Paris.

Napolitano G., Lapeyre J. (1994), La certification des services. De l'état d'esprit qualité au service gagnant, Paris, Les éditions d'organisation, 156 p.

Todorov B. (1994), ISO 9000. Un passeport pour le management de la qualité, Montréal, 2ème édition, Gaëtan Morin Editeur, 161p.

Usinier J-C, Easterby-Smith M. et Thrope R. (1993), Introduction à la recherche en gestion, Edition Economica, 233 p.

Vandeville P., Gambier C. (1995), Conduire un audit qualité. Méthodologie et techniques, Paris, AFNOR, 180 p.

Ouvrages professionnels

Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français (1993), Guide d'application des normes professionnelles. Mission de présentation des comptes annuels, Paris, Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français, 102 p.

Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français (1993), Guide d'application des normes professionnelles. Mission d'examen des comptes annuels, Paris, Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français, 109 p.

Experts Comptables de France (1996), Le concept qualité dans les cabinets d'Expertise Comptable, 3ème J.O Courchevel.

Maclean Don F., (1993), Guide pour l'élaboration de système de contrôle de qualité dans les cabinets d'Expertise Comptable, Montréal, C.A. l'Institut Canadien des Comptables Agréés, 194 p.

Ordre des Experts Comptables Français (1995), Contrôle de qualité. Guide de conduite, Paris.

Articles

Presse spécialisée

Averous B. et Averous D. (2000), « Mesurer et manager la qualité de service », Travail et méthodes, n° 551, p. 5-17.

Bancel-Charnesol L., Jougleux M. (1997), « Vers une analyse des systèmes de production dans les services », Revue Française de Gestion, n°117, Mars-Avril-Mai, p. 71-81.

Bowen D. E. et Jones G. R. (1986), « Transaction cost analysis of service Organization-Consumer Exchange », Academy of management review, Vol 11, n°2, p. 428-441.

Broadworth R., Peters T. (1995), « Bienheureux les audacieux », C.A Magazine, n°5, vol.128, Juillet, pp. 55-57.

Cazalet R.L. (1991), « La qualité adaptée », S.I.C, n°98, Décembre, pp. 1.

Chauzu A. (1998), « Qualité ISO : Modèle d'organisation et réflexion managériale », L'Actualité Fiduciaire, n°814, Janvier, pp. 56-64.

Chevalier J. (1997), « Fonction comptable : L'évaluation de la qualité », Revue Fiduciaire Comptable, n°227, Mars, pp. 33-63.

Collin P. (1994), « Des réflexions pour une mise en place en Tunisie », S.I.C, n°126, Octobre, pp.36-37.

Davidge L. (1995), « Une question de qualité : Partie I », C.G.A Magazine, n°5, vol. 29, Mai, pp. 26-68.

Davidge L. (1995), « Une question de qualité : Partie II », C.G.A Magazine, n°6, vol. 29, Juin, pp. 42-70.

Dufour O. (1998), « Création de l'observatoire de la qualité comptable », Petites Affiches, n°145, 4 Décembre, pp. 3.

Jougleux M. (2000), « Certifier le service pour en améliorer la qualité ? », Economies et Sociétés, Série « Economie et Gestion des services », EGS, n°2, 6/2000, p.37-59.

Kumé H.(1995), ISO 9000 News, N°6, Novembre-Décembre

Loeb J. (1984), « Mission d'aide à la décision et structure du cabinet », Supplément à Economie et comptabilité, n°136, Cahier 24, Juillet, pp. 5-10.

Manescau F. (1995), « Le contrôle de qualité : Mythe ou réalité », S.I.C, n°137, Novembre, pp. 5.

Manescau F. (1996), « Les entreprises bougent... et nous ? », S.I.C, n°141, Mars, pp. 25.

Masson P. (1996), « Atelier : le marché de qualité », S.I.C, n°147, Novembre, pp. 13.

Merrill P. (1995), « La qualité ISO 9000, première étape d'une démarche qualité totale », La revue CMA, Mai, pp. 19-21.

Racape D. Y., Ribollet M. (1996), « Le concept qualité dans les cabinets d'expertises comptables », S.I.C, n°141, Mars, pp. 34-35.

Ringelstein B. (1992), « L'expert comptable et la communication : 1ère Partie », Revue Française de Comptabilité, n°239, Novembre, pp. 47-53.

Ringelstein B. (1992), « L'expert comptable et la communication : 2ère Partie », Revue Française de Comptabilité, n°240, Décembre, pp. 62-67.

Schmenner R. W. (1986), "How can Service Business Survive and Prosper ?", Sloan Management Review, Vol. 27 (3), printemps, pp. 21-32.

Wanner D. (1995), « Privilégié le client et non le produit », CA Magazine, n°4, vol. 128, Mai, pp. 28-29.

Presse générale

Claudon J., Danon J. (1994), « L'orientation client est une vraie rupture », L'Expansion Management Review, n°75, Hiver, pp. 64-74.

Marrou J. L. (1996), « Jet Services : Obtenir ISO 9002 pour tout un réseau », L'essentiel du management, Septembre, pp. 94-95.

Travaux de recherches

Campions-Dubernet M. & Marquette C. (1997), Les normes d'assurance qualité ISO 9000 : une opportunité de rationalisation des processus d'apprentissage de l'entreprise ?, Cahiers de recherche n°73, 15 Octobre, GIP Mutations industrielles.

Bancel-Charensol L. & Jogleux M. (1998), de la valeur dans les services, in Valeur, marché et organisation, Actes des XIV journées nationales des I.A.E, Nantes, Presses académiques de l'Ouest, p. 459-474.

Mémoire d'expertise comptable (France)

Marrou J. L. (1990), « Contribution à l'amélioration de la performance dans un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne, en fonction des critères de qualité et de rentabilité ».

Landry C. (1993), « Mise en place dans un cabinet d'expertise comptable d'un système qualité élaboré à partir de la norme ISO 9004-2 ».

Maerfeld A. (1996), « Proposition de méthode pour l'organisation d'un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne en vue de répondre aux exigences de la norme ISO 9001 ».

Roux M. (1993), « Expérience d'une démarche de qualité totale dans une PME prestataire de services. Application possibles aux cabinets d'expertise comptable ».

Sources officielles

Lois

Loi n°88-108 du 18 Août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'Expert Comptable.

Loi n°2000-93 du 3 Novembre 2000, portant promulgation du code des sociétés commerciales.

Décrets

Décret n° 89-541 du 25 Mai 1989, fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

Arrêtés

Arrêté du ministre des finances du 26 Juillet 1991, portant approbation du Code des devoirs professionnels des Experts Comptables.

Normes internationales

Norme ISO 9000 : Norme pour la gestion de la qualité et l'assurance de la qualité. Lignes directrices pour la sélection et l'utilisation.

Norme ISO 9001 : Systèmes qualité : Modèle pour l'assurance de la qualité en conception, développement production et installation et prestations associés.

Norme ISO 9002 : Modèle pour l'assurance de la qualité en production et installation et prestations associés.

Norme ISO 9003 : Systèmes qualité : Modèle pour l'assurance de la qualité en contrôle et essais finals.

Norme ISO 9004-2 : Gestion de la qualité et éléments de système qualité, lignes directrices pour les services.

Norme ISO 8402 : Management de la qualité et assurance de la qualité – Vocabulaire.

Norme ISO 9000 (version 2000) : Système de management de la qualité – Principes essentiels et vocabulaire

Norme ISO 9001 (version 2000) : Système de management de la qualité – Exigences

Norme ISO 9004 (version 2000) : Système de management de la qualité – Lignes directrices pour l'amélioration des performances

Sites Internet

- <http://www.bsi.org.uk/iso-tc176-sc2/>

Le Sous-comité ISO/TC 176/SC 2, l'organe technique de l'ISO chargé de l'élaboration des normes révisées, a créé un site WWW d'information. Les utilisateurs qui souhaitent apporter leur contribution ou participer à la validation des normes concernées peuvent prendre contact directement avec l'ISO/TC 176/SC 2 à l'adresse suivante de son site.

- <http://www.afnor.fr/qualité>
- <http://www.iso.ch>
- <http://www.certifinet.org>