

## *Perceptions des transformations des institutions réglementaires et organisations professionnelles comptables*

Nous avons pu constater dans le chapitre 6 que les institutions gouvernementales telles le ministère des finances (dont le département de normalisation comptable), les commissions du plan et des prix, l'agence de gestion des actifs de l'État dans les entreprises, le fisc exercent encore une influence importante sur l'économie nationale. Dans notre questionnaire, nous cherchons à décrypter les relations entre le monde des Comptables et ces instances afin de voir comment ces relations se traduisent dans l'évolution de la profession comptable au Viêt-nam.

Les questions portant sur les institutions couvrent quatre thèmes principaux présentés dans le tableau (7.11.).

**Tableau 7.11. : Tableau synthèse du groupe de questions « Institutions comptables »**

Bloc	Thème	Nombre de variables par thème	Variables réparties en période avant 1995 et après 1995		
			Nombre de paires	Variables avant 1995	Variables après 1995
	INST 1_SOURCES	24	6	11	13
	INST 2_ASSOCIATION	03	0		03
	INST 3_AUDIT	10	0		10
	INST 4_UTILISATEURS INTERNES	28	14	14	14
	INST 5_UTILISATEURS EXTERNES	18	09	09	09
<i>Sous-total bloc 1</i>		83	29	34	49

Notes :

Pour chaque question il y a trois modalités de réponses possibles

**Oui** signifie « Je suis d'accord avec la formulation donnée dans la question »

**NON** signifie « Je ne suis pas d'accord avec la formulation donnée dans la question »

**Absence de réponse (case vide)** signifie « Je ne sais pas »

Sur les 5 thèmes, deux ne font pas l'objet d'analyse comparative entre la période communiste (avant 1995) et capitaliste (après 1995) parce qu'ils portent sur des nouveautés récemment introduites (création des associations professionnelles et développement de l'activité d'audit externe privé).

Les statistiques descriptives des questions de ce groupe sont présentées en annexe. Dans cette section (7.4.), nous nous focalisons nos discussions sur les résultats des transformations qui apportent des éclairages sur le processus de la transition comptable et/ou économique.

#### **7.4.1. Hypothèses de non changement de la forme "Sources comptables"**

Les hypothèses de non changement sur la forme «Sources comptable»<sup>179</sup> sont totalement validées. Au Vietnam, les processus et les organes chargés d'élaborer la réglementation et les normes de la comptabilité d'entreprise restent inchangés. C'est depuis toujours un organisme au sein du ministère des finances qui assure la rédaction des textes. L'approche des utilisateurs de ces textes règlementaires de la part des utilisateurs institutionnels ou individuels ne diffère pas de la période communiste. Comme l'État se désengage en principe de la gouvernance des entreprises, une nouvelle forme d'institution de surveillance et de contrôle émerge. C'est l'activité d'audit comptable interne ou externe.

#### **7.4.2. Émergence de la profession d'audit comptable indépendant**

La différence qui attire notre attention sur l'émergence de cette nouvelle activité réside dans le processus de création des organisations chargées de l'audit comptable. Au Viêt-nam, la naissance des cabinets d'audit comptable n'émane pas du monde des affaires comme dans le monde occidental. Ces organisations manifestent des ambiguïtés pour se définir et de s'imposer comme une activité de service indépendante de toute emprise de l'administration gouvernementale.

Une très forte majorité des entreprises qui ont déclaré que leurs comptes sont audités ont recours à des prestations des cabinets d'audit fondés et financés par les capitaux de l'État via le ministère des finances (MOF).

L'appellation Audit est le terme désignant une activité nouvellement née suite à la diversification des origines de capitaux investis dans les entreprises. Comme nous l'avons souligné dans le chapitre 2, nous ne considérons pas l'activité d'audit comptable comme une nouveauté liée à l'émergence du capitalisme mais plutôt une transformation d'un mode de contrôle des entreprises par l'État par d'autres types de contrôle.

---

<sup>179</sup> Les "sources comptables" dans notre questionnaire concernent : les caractéristiques du processus de production de l'information comptable : processus de publication des textes réglementaires, leur mise en application par les entreprises, la responsabilité des différentes personnes qui les appliquent, les associations professionnelles.

La question 29 a été conçue pour collecter l'information concernant le choix des auditeurs externes indépendants.

29. Qui est mandaté pour auditer les comptes de votre entreprise ?

29.1 Service AUDIT INTERNE de l'entreprise	<input type="checkbox"/>
29.2 Compagnie d'audit de l'Etat	<input type="checkbox"/>
29.3 Auditeur indépendant	<input type="checkbox"/>
29.4 Cabinet d'audit international	<input type="checkbox"/>

Il existe au Vietnam quatre catégories d'auditeur :

- les auditeurs internes,
- les cabinets d'audit fondés par le Ministère Vietnamien des Finances mais qui ont le statut de société à responsabilité limitée (donc société de droit privé),
- les cabinets d'audit créés par des personnes ayant un diplôme d'audit et qui répondent aux conditions de création d'un cabinet d'audit <sup>180</sup>.
- les cabinets internationaux dont trois des Big 4 que sont les cabinets KPMG, Ernst & Young, Price Waterhouse et un cabinet étranger Grant Thornton. Le cabinet d'audit Deloitte était présent et a fondé une joint-venture avec un partenaire étatique vietnamien qui est aujourd'hui un cabinet affilié au groupe Deloitte mais Deloitte en tant que tel n'y est plus.

Les réponses du questionnaire nous dévoilent une réalité *informelle* qui n'est pas décrite dans les textes officiels ni reconnue par les professionnels du métier. Un croisement des données de choix d'auditeurs avec la forme statutaire de l'entreprise montre une stratification du marché d'audit. Les entreprises financées par les fonds de l'État ont plus tendance à choisir un auditeur du ministère des finances si elles ont besoin de faire auditer leurs comptes (soit 37% du total des réponses, et plus de 50% des réponses en provenance du sous échantillon entreprises étatiques). Tandis que les sociétés qui accueillent des capitaux d'origine étrangère et des capitaux locaux préfèrent des co-auditeurs composés d'un Big 4 et d'un auditeur local.

Le tableau croisé entre la question 29 et le statut de l'entreprise des répondants nous donne les résultats dans le tableau Statistiques SPSS 7.50. suivant :

<sup>180</sup> Circulaire n° 60/2006/TT-BTC datée du 28 juin 2006, "Guide sur les critères, conditions de création et d'activité pour une entreprise d'audit " (en vietnamien *Thông tư Hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán*) signée par le Vice Ministre des Finances Trần Xuân Hà

**Statistiques SPSS 7.50. : Statistiques descriptives de la question 29 par type de société**

45ENTSTATUS	Code SPSS	29TOUSAUDITS	N	% de N total
<b>Société étatique</b>	SOE	Non audit	1	1,2%
		Audit interne (1)	5	6,2%
		Cabinet audit du MOF (2)	15	18,5%
		Cabinet audit indépendant VN (3)	2	2,5%
		Big 4 (4)	2	2,5%
		Choix mixte (1) et (2)	3	3,7%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>35,8%</b>
<b>Société actionnarisée</b>	SEACT	Audit interne	3	3,7%
		Cabinet audit du MOF	6	7,4%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	3	3,7%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (2) et (3)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	2	2,5%
		<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>21,0%</b>
<b>Joint Venture</b>	JV	Cabinet audit du MOF	1	1,2%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	5	6,2%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>9,9%</b>
<b>Société à 100% de capitaux étrangers</b>	ETR	Audit interne	1	1,2%
		Cabinet audit du MOF	4	4,9%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	5	6,2%
		Choix mixte (1) et (4)	2	2,5%
		<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>16,0%</b>
<b>Société à capitaux privés vietnamiens</b>	PRIVE	Audit interne	3	3,7%
		Cabinet audit du MOF	4	4,9%
		Cabinet audit indépendant VN	3	3,7%
		Big 4	2	2,5%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>16,0%</b>
<b>Entité familiale</b>	FAMIL	Big 4	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,2%</b>
<b>Total</b>		Non audit	1	1,2%
		Audit interne	12	14,8%
		Cabinet audit du MOF	30	37,0%
		Cabinet audit indépendant VN	8	9,9%
		Big 4	18	22,2%
		Choix mixte (1) et (2)	3	3,7%
		Choix mixte (1) et (4)	5	6,2%
		Choix de 2 externes (2) et (3)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	3	3,7%
		<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100,0%</b>

Comment expliquer ce phénomène ? Est-ce une question de prix ? Est-ce un choix des sociétés ou est-ce une manifestation d'un phénomène de la transition post-communiste ? Le choix d'avoir deux auditeurs externes par exemple un auditeur externe indépendant vietnamien et un Big 4, ou un cabinet d'audit comptable indépendant (dont l'actionnaire principal est le Ministère des finances) et une société d'audit privé totalement indépendante comme nous l'avons observé dans les cas où il y a deux auditeurs externes 4,9% des cas de l'échantillon (Statistiques SPSS 7.50.), n'est pas dicté par une obligation légale.

Quelles sont les raisons sous jacentes de cette politique de double auditeur ? Il n'est pas facile d'en trouver des explications.

Par déduction indirecte à travers nos discussions avec les cadres du service des impôts, nous avons recueilli la réflexion personnelle suivante auprès de l'un des agents de l'hôtel des impôts :

*"(...)la signature d'un cabinet d'audit rattaché au ministère des finances nous inspirerait plus de confiance car leur façon de lire et d'interpréter les textes officiels est plus proche de la nôtre(...)"*

L'audit réalisé par un auditeur d'origine étatique pourrait épargner à l'entreprise des surprises désagréables dues aux écarts d'interprétation car, selon les agents du fisc, les autres auditeurs dits externes indépendants sont plus enclins à privilégier les intérêts de l'entreprise au détriment de l'intérêt général (sous entendu les impôts).

### **Qu'en est-il des auditeurs internes ?**

La création des services d'audit interne est née avec la concentration et la formation de grands consortiums étatiques appelés "Compagnie générale" ou encore dans le jargon des législateurs des sociétés : "Compagnie générale type 90" ou "Compagnie générale type 91" (car ces entreprises ont été créées suite à la publication des décisions 90 et 91 <sup>181</sup>).

Si l'on observe des disparités en termes de rémunération entre le secteur étatique ou quasi étatique et le secteur privé au niveau des postes traditionnels tels qu'agent comptable, comptable de synthèse, chef comptable voire directeur, une tendance plus harmonieuse (niveau de rémunération 3) est observée quant au poste d'auditeur interne. Un auditeur interne dans une SOE ou dans une SEActionnarisée ou une entreprise à capital étranger bénéficie d'une rémunération relativement plus élevée que les autres postes en comptabilité soit entre 4 Millions et 6 Millions de VNDông (§ 7.2.). Ceci s'explique par le fait que les postes d'auditeur interne dans les entreprises et

---

<sup>181</sup> Explication détaillée donnée dans le récit de pratiques (RC 8) recueilli auprès du Secrétaire permanent de l'Association Nationale de la Comptabilité du Vietnam (en annexe).

spécifiquement dans les entreprises étatiques résultent du processus de promotion interne. Le vivier en interne est le service de comptabilité. Les deux auditeurs responsables du service d'audit interne (RC 17 et RC 18) que nous avons interviewés ont occupé des postes importants dans le service de comptabilité dont celui de Chef comptable. La maîtrise de l'organisation de la comptabilité de l'entreprise et l'ancienneté au sein de la société s'avèrent les critères implicites de promotion au service d'audit interne dont la mission principale est de veiller au respect des lois et des normes comptables et financières.

La profession d'audit comptable au Vietnam s'impose comme une alternative à l'ancien modèle de surveillance et de contrôle de l'État sur la régularité de la tenue des comptes par les entreprises. On peut faire l'hypothèse que cette pratique volontaire de certification avec deux signatures, dont la deuxième sert de garantie du respect de l'esprit des règlements va de pair avec le processus de transition du contrôle direct de l'État vers une autre forme de surveillance indirecte. Une étude comparative sur cette pratique d'audit comptable à double signature (l'une privée et l'autre quasi étatique) et de répartition des tâches entre les deux auditeurs dans l'audit des comptes d'une même entreprise dans plusieurs pays en transition pourrait nous aider à mieux comprendre ce phénomène. D'après ce que nous avons pu recueillir auprès d'un auditeur d'un cabinet Big 4, la proposition d'un contrat avec deux auditeurs dont le deuxième sera un cabinet du Ministère des finances est un élément de marketing auprès des entreprises de type joint venture ayant reçu des capitaux d'origine vietnamienne et étrangère. Celles-ci préfèrent cette modalité à double signature. La recherche du partenaire vietnamien relève de la compétence du cabinet Big 4. Comment ces deux auditeurs se répartissent-ils le travail ? On nous a expliqué que l'audit des postes sensibles du compte de résultat comme les charges, les provisions incombe au partenaire vietnamien (nous ne disposons pas d'élément de preuve plus tangible), les postes dits moins sensibles au regard de la réglementation fiscale reviennent au partenaire étranger. La répartition du montant du contrat est non divulguée. Si notre hypothèse était vérifiée, ce phénomène serait une piste intéressante de recherche sur le rôle de l'audit et la notion d'indépendance de l'audit en contexte de transition économique post-communiste.

Quant aux utilisateurs de l'information comptable, la nouvelle loi sur la comptabilité a précisé que les entreprises doivent faire preuve de transparence en termes d'information financière. Toutefois, le destinataire principal et stipulé dans la loi est l'administration fiscale et financière étatique ; les autres destinataires n'y figurent pas explicitement.

Bien que la transparence sur l'information comptable soit mentionnée dans la nouvelle loi, il n'existe toujours pas d'institution qui regroupe ce type d'information au service du public.

Les résultats du questionnaire confirment que les quatre utilisateurs externes qui dataient de l'époque communiste continuent d'être les destinataires prioritaires des rapports comptables des entreprises : la direction des taxes et des impôts, le ministère de tutelle, le ministère des finances et les banques. A cette liste de l'époque communiste, viennent s'ajouter les nouveaux utilisateurs externes qui résultent de l'ouverture du capital des entreprises : les actionnaires et les marchés boursiers. Cependant, il nous semble que cette pratique est loin d'être généralisée au sein de l'économie vietnamienne.

### 7.4.3. Émergence des associations professionnelles comptables

Sur le plan institutionnel, trois organismes professionnels ont vu le jour après la réforme comptable au Vietnam par ordre chronologique de création :

- le club des chefs comptables (codé ClubCC) créé en 1989 (Décision 79/TC-CDKT) ;
- le Conseil national de la comptabilité (codé CNC) créé en 1999 (Décision 92-1999/QD-BTC le 16 août 1999) ;
- L'Association Vietnamiennne de la Comptabilité (VAA : Vietnamese Accounting Association créée en 1994 (Décret n°7-CP, daté du 29 janvier 1994) et devenue membre de l'IFAC en juin 1998.

#### **Statistiques SPSS 7.51. : Statistiques descriptives des adhésions aux associations professionnelles comptables**

Code question	N° question	Formulation de la réponse	Proportion OUI observée échantillon
17ASSOMEM_CNC	Q.17	Oui, je suis membre du Conseil National Vietnamien de la Comptabilité (CNC)	0,1518
17ASSOMEMB_VAA	Q.17	Oui je suis membre de l'Association Vietnamiennne de la Comptabilité (VAA)	0,0089

Le faible taux d'adhésion aux associations professionnelles (Statistiques SPSS 7.51.) révèlent des réalités divergentes par rapport aux discours officiels et interpellent le rôle effectif de ces institutions dans la réforme de la comptabilité au Vietnam. Seulement 15% de l'échantillon, toutes générations confondues, déclarent être membre d'une association professionnelle comptable. Cette information est, selon nous, un indicateur intéressant qui dévoile un certain manque d'intérêt de la

part des praticiens vis-à-vis des organisations professionnelles. Ceci remet en cause le rôle que celles-ci jouent au sein de la profession comptable et indirectement dans le monde des affaires au Vietnam. Les entretiens que nous avons eus avec les praticiens et l'un des représentants exécutifs du Conseil National Vietnamien de la Comptabilité fait état d'un manque de moyens et de financement pour un fonctionnement indépendant de cet organisme qui fut créé par décision gouvernementale, et qui est financé par les fonds budgétaires du ministère vietnamien des finances (il bénéficie de moyens appartenant au ministère et mis à la disposition de l'association tels que les locaux, une voiture de service etc.)

La répartition en fonction d'autres variables comme la variable de sous-groupe d'âge montre une différence importante entre les deux générations. L'indifférence à l'égard des organismes professionnels semble plus accentuée chez les jeunes. La plupart des personnes ayant déclaré membre d'une association (17/18) sont membres du CNC. Or pour le nombre de membres du CNC est limité et ils sont nommés sur recommandation du Département de normalisation comptable et de l'Association Vietnamienne de Comptables.

**Statistiques SPSS 7.52. : Statistiques descriptives sur la participation aux associations professionnelles de la comptabilité**

SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		N	% de N total
NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NON MEMBRE	57	51,4%
	MEMBRE CNC	6	5,4%
	<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>56,8%</b>
NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	NONMEMBRE	36	32,4%
	MEMBRE CNC	11	9,9%
	ADHÉRENT VAA	1	,9%
	<b>Total</b>	<b>48</b>	<b>43,2%</b>
Total	NONMEMBRE	93	83,8%
	MEMBRE CNC	17	15,3%
	ADHÉRENT VAA	1	,9%
	<b>Total</b>	<b>111</b>	<b>100,0%</b>

**Statistiques SPSS 7.53. : Statistiques sur la participation aux associations professionnelles comptables et critère membre du Parti communiste vietnamien**

49INDIV_Membre du PCV		N	% de N total
Non Membre DU PCV	NON MEMBRE	59	57,3%
	MEMBRE CNC	8	7,8%
	ADHÉRENT VAA	1	1,0%
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>66,0%</b>
Membre du PCV	NON MEMBRE	28	27,2%
	MEMBRE CNC	7	6,8%
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>34,0%</b>
Total	NON MEMBRE	87	84,5%
	MEMBRE CNC	15	14,6%
	ADHÉRENT VAA	1	1,0%
	<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100,0%</b>

Les Statistiques SPSS 7.52 et 7.53. ont montré qu'une majorité des membres du CNC sont des personnes ayant des expériences (11/ 17 sont nés avant 1965) avec en plus la carte de membre du Parti communiste (7/ 17 sont membres du PCV).

Le prestige du CNC<sup>182</sup> provient principalement de son statut d'organisme gouvernemental affilié au ministère des finances mais celui-ci ne dispose pas réellement d'une autorité opérationnelle au sein de la profession car ce pouvoir relève encore de la direction de normalisation et d'audit comptable (DNAC). À côté de cet organisme, l'Association Vietnamienne de la Comptabilité (VAA) est créée pour jouer le rôle d'interlocuteur officiel de la profession comptable vietnamienne face aux organisations internationales de la comptabilité comme l'IFAC dont elle est membre. Mais celle-ci est aussi une institution dépendante des autorités centrales qui, notamment, l'aident à payer les cotisations annuelles à l'IFAC.

*"Quel est le rôle exact de l'Association dans l'élaboration des normes ?*

*Apporter nos opinions. Mais, in fine, le Ministère des Finances décide et promulgue le texte (...) Au niveau national, il n'y a qu'une seule association de comptabilité : la nôtre. Le nom exact est : ASSOCIATION GÉNÉRALE DE COMPTABILITÉ. Elle a été fondée il y a 10 ans. Dans chaque grande ville ou province, existe une annexe de notre association. Pour adhérer à notre association, il faut que la personne ait une activité dans le domaine comptable ou l'audit (...)L'association se subdivise en groupes dans les échelons inférieurs. Dans notre association, les groupes s'organisent en fonction des secteurs d'activité : groupe des comptables du secteur industriel ; groupe des comptables du secteur tertiaire ; groupe des comptables du secteur des transports etc...*

*Nous avons trois sources de financement principales : les cotisations des US\$4 /personne/an mais les membres ne sont pas très assidus dans le règlement des cotisations. Parallèlement, nous avons l'autorisation du Ministère des Finances d'organiser des formations en comptabilité. Et nous avons*

<sup>182</sup> Les membres du CNC sont nommés par l'État sur recommandation du DNC et de la VAA. Le président du CNC est, selon la décision de création du CNC, le directeur du DNC.

*une revue mensuelle intitulée Ké toán (traduction : Comptabilité). Il faut aussi souligner que nous bénéficions également de l'aide du Ministère. Une villa nous a été prêtée par le Ministère des Finances, une voiture de service aussi.*

*C'est aussi le Ministère des Finances qui règle les cotisations aux associations internationales. **Notre Association est, par nature, une institution gouvernementale et non pas une organisation indépendante.**" (RC 1, professeur de comptabilité retraité, cadre de l'Association nationale de la comptabilité vietnamienne)*

L'ouverture du Vietnam à l'international et sa démarche d'intégration régionale (Membre de l'Association des Nations du Sud Est Asiatique, ANSEA) et mondiale (Organisation Mondiale du Commerce, OMC) est sans doute à la source de ce mimétisme organisationnel qui s'accompagne néanmoins d'un certain désintérêt de la part des acteurs locaux. Toutefois, ceci prépare un forum de débat et de discussions entre les normalisateurs, les praticiens et les entreprises. Il faut peut être laisser le temps faire les choses. L'influence des organismes internationaux professionnels se fera sans doute aussi sentir dans la construction d'un corps de métier reconnu internationalement avec l'introduction de diplômes professionnels de reconnaissance internationale.