

L'ETHIQUE EST-ELLE (VRAIMENT) UN INGREDIENT CLEF DE LA COMPETENCE DES AUDITEURS LEGAUX ?

UNE APPROCHE PAR L'EVALUATION DES COMPETENCES DANS LES BIG FOUR

Auteurs : Christine Noel, professeur associé et Cathy Krohmer, professeur assistant

Audencia Nantes Ecole de Management, Centre de Développement des Compétences

Adresse : Cathy Krohmer, Audencia Nantes Ecole de Management, 8, route de la Jonelière
44000 Nantes, ckrohmer@audencia.com
02 40 37 46 24
Fax : 02 40 37 34 07

Résumé :

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur légal fait débat. Au-delà de la notion d'expertise, des recherches montrent notamment l'importance des qualités relationnelles de l'auditeur et de sa sensibilité éthique. Mais comment ces qualités sont-elles évaluées et gérées par les cabinets d'audit ? L'objet de cet article est de mieux comprendre l'importance accordée par les Big four à l'éthique personnelle et professionnelle à partir d'une confrontation des discours des auditeurs junior et senior et des pratiques d'évaluation de leurs compétences individuelles. Cette approche originale consiste à comparer les discours des acteurs sur le terrain aux pratiques effectives de gestion des ressources humaines. En effet, si l'éthique est considérée comme une compétence clef de l'auditeur légal, alors celle-ci devrait être prise en compte dans les outils d'évaluation des compétences développées par les cabinets d'audit. Au contraire, une absence de cet ingrédient dans l'évaluation des auditeurs tendrait à montrer que l'éthique demeure de l'ordre du discours et non des faits. Les résultats de cette étude montre une discordance entre d'une part, les discours sur le rôle de l'éthique dans la mission de l'auditeur légal, et d'autre part, les pratiques d'évaluation de leurs compétences. Si l'éthique est mentionnée par les professionnels comme un des ingrédients clefs de l'expertise de l'auditeur, l'éthique personnelle et professionnelle n'est qu'un critère marginal d'évaluation.

Mots clés : auditeur légaux, Big Four, compétence, démarche compétence, compétence éthique

Introduction

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur légal a fait l'objet d'une abondante littérature au États-Unis (notamment Bedard, 1989 ; Libby et Thorne, 2004, Baril et al., 1998 ; Ponemon et Gabhart, 1990). Ces travaux se cristallisent autour de la notion d'expertise. Quelques études ont ainsi tenté de préciser les relations existant entre l'expérience, la connaissance et la qualité du travail de l'auditeur (notamment Libby et Tan, 1994 ; Noël et Chemangui, 2008), proposant parfois une véritable modélisation des déterminants de l'expertise de l'auditeur. En France, des travaux récents ont mis en évidence l'importance des qualités relationnelles de l'auditeur (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006) et de sa sensibilité éthique (Prat dit Hauret, 2004 ; 2004) dans la qualité de son travail.

L'objet de cet article est de mieux comprendre l'importance accordée par les Big four à l'éthique personnelle et professionnelle à partir d'une confrontation des discours des auditeurs junior et senior et des pratiques d'évaluation de leurs compétences individuelles. L'intérêt de cette question de recherche se justifie dans la mesure où la profession de l'audit a pour fonction de garantir la fiabilité de l'information financière produite par les acteurs économiques. Les auditeurs créent de la légitimité sociale en certifiant les comptes de leurs clients. Mais ils ne peuvent remplir ce rôle que si leur propre légitimité n'est pas remise en cause (Pasewark et al., 1995 ; Bertin, 2004). L'affaire Enron à l'origine de l'effondrement du cabinet Andersen a montré que le respect de l'éthique était une question de survie pour les cabinets d'audit.

Les difficultés d'accéder à une observation in situ de l'activité des auditeurs, le caractère confidentiel de certains aspects de leur travail rendent difficile une analyse empirique de la construction sociale de l'expertise de l'auditeur et de la place de l'éthique dans cette construction. C'est pourquoi les études consacrées au rôle de l'éthique dans l'audit se centrent uniquement sur une analyse des discours et des modes de raisonnement des professionnels du chiffre. Nous proposons une approche originale puisqu'elle consiste à comparer les discours des acteurs sur le terrain aux pratiques effectives de gestion des ressources humaines. En effet, si l'éthique est considérée comme une compétence clef de l'auditeur légal, alors celle-ci devrait être prise en compte dans les outils d'évaluation des compétences développées par les cabinets d'audit. Au contraire, une absence de cet ingrédient dans l'évaluation des auditeurs tendrait à montrer que l'éthique demeure de l'ordre du discours et non des faits. Nous avons décidé de nous centrer uniquement sur les Big four en raison de leur position dominante sur le marché de l'audit (Pigé, 2003 ; Piot, 2006) et de l'importance accordée à l'éthique dans la communication externe de ces cabinets.

Notre démarche a consisté à comparer le contenu d'une série d'entretiens menés avec des auditeurs des big fours, avec les critères mis en avant dans les grilles d'évaluation des compétences utilisées par ces cabinets. Nous mettons ainsi en évidence une discordance entre d'une part, les discours sur le rôle de l'éthique dans la mission de l'auditeur légal, et d'autre part, les pratiques d'évaluation de leurs compétences. Si l'éthique est mentionnée par les professionnels comme un des ingrédients clefs de l'expertise de l'auditeur, l'éthique personnelle et professionnelle n'est finalement qu'un critère marginal d'évaluation.

L'article se structure en deux temps. Dans une première partie, nous présentons le cadre théorique en dressant une revue de littérature consacrée à l'éthique comme compétence clef

de l'auditeur. Dans une deuxième partie, nous présentons le cadre méthodologique de notre étude avant de présenter et de discuter les résultats émergents.

Les ingrédients de la compétence des auditeurs légaux

C'est dans la notion de qualité que se cristallisent les enjeux des activités de l'audit. En effet, la qualité des certifications produites justifie à la fois la profession d'auditeur externe et le monopole d'exercice dont elle fait l'objet (McNair et Milam, 1992). Or l'identification de cette qualité est rendue très difficile du fait de l'impossibilité d'observer in vivo les travaux d'audit réalisés dans les entreprises. En outre, la qualité de l'audit externe n'est pas visible sur le marché puisque son résultat – le rapport d'audit – est quasiment le même quel que soit le travail fourni (Watts et Zimmermann, 1983). Face à cette difficulté intrinsèque au processus d'audit, plusieurs chercheurs ont choisi d'approcher la qualité du côté de l'auditeur en s'intéressant à ses vertus techniques et comportementales. D'une façon générale, la qualité d'une démarche d'audit est déterminée par la capacité de l'auditeur, tant sur le plan de ses compétences que des moyens dont il dispose, à déceler les éventuelles carences du système audité (qualité de détection) et à rendre compte des "découvertes" mises en évidence lors de ses travaux (qualité de révélation) (De Angelo, 1981 ; Knapp, 1991 ; Citron et Taffler, 1992).

Aux États-Unis, la définition de l'expertise de l'auditeur a fait débat dans les années quatre-vingt-dix (Abdolmohammadi and Shanteau, 1992 ; Bonner and Lewis, 1990). Selon Bonner et Lewis (1990), l'expertise de l'auditeur consiste en une habileté particulière dans l'exécution des tâches qui lui sont confiées. Cette habileté, acquise par la pratique, peut être générale lorsqu'elle concerne l'ensemble des missions ou spécifique à un type de mission ou de secteur d'activité déterminé (Marchant, 1990). En France, les chercheurs en audit ont assez peu mobilisé le concept d'expertise, lui préférant celui de compétence.

La notion de compétence

Le terme de compétence désigne une combinaison de ressources en vue de faire face à une situation (Defélix, 2006). Il s'agit d'« un savoir agir en situation (...), une combinatoire de ressources » (Dietrich, 2008). Ainsi, il s'agit de combiner un certain nombre de ressources, savoir, savoir-faire et comportements professionnels, dans une situation donnée pour atteindre un résultat. Les définitions retenues dans les organisations sont propres à chaque contexte et dépendent fortement du jeu des acteurs (Aubret et al., 2005).

Si la définition de la compétence individuelle ne fait pas l'objet d'un consensus, plusieurs auteurs ont proposé une synthèse des principaux invariants de la compétence (Aubret, Gilbert et Pigeyre, 1993, Dejoux, 1998, Grimand, 2004). Cette synthèse est présentée dans le tableau 1, ci-après.

Tableau 1 - Les définitions de la compétence selon ses propriétés intrinsèques
Source : adapté de Dejoux (1998) et Grimand (2004)

Invariants	Définitions
La compétence est contextualisée, contingente à la situation qui en sollicite l'exercice	<i>La compétence est un ensemble savoir-faire et de savoir-être qui sont manifestés dans l'exercice d'un emploi-métier, dans une situation d'activité donnée (code ROME, ANPE)</i> <i>La compétence c'est la capacité à résoudre un problème dans un contexte donné (Michel et Ledru, 1991)¹</i>
La compétence est finalisée, relative à un but	<i>Les compétences sont des ensembles de connaissances, de capacité d'action et de comportements structurés en fonction d'un but et dans un type de situations données (Gilbert et Parlier, 1992)</i> <i>Toute compétence est finalisée et contextualisée, elle ne peut être séparée des conditions de sa mise en œuvre (Le Boterf, 1994)</i>
La compétence est une intégration dynamique de savoirs	<i>Les compétences sont un ensemble stabilisé de savoirs et de savoir-faire, de conduites-types, de procédures standard, de types de raisonnement que l'on peut mettre en œuvre sans apprentissage nouveau (Montmollin, 1986)</i> <i>La compétence est un système, une organisation structurée qui associe de façon combinatoire divers éléments (Boterf, 1994)</i> <i>La compétence professionnelle est une combinaison de connaissances, savoir-faire, expérience et comportement s'exerçant dans un contexte précis (Medef, 1998)</i> <i>La compétence englobe à la fois un savoir académique, institutionnalisé et un savoir utile en rapport avec les projets et les fonctions de l'entreprise (Gilbert et Parlier, 1992)</i>
La compétence possède simultanément un double caractère cognitif et social : la compétence n'existe que par le regard d'autrui	<i>La compétence est à la fois opératoire et visant le résultat d'une part, expressive et interlocutoire et visant la validation par autrui d'autre part (Merchiers et Pharo, 1992)</i>
La compétence est permanente si elle est mise en œuvre	<i>La compétence individuelle si elle est utilisée ne meurt pas. En revanche, elle devient obsolète et disparaît dès lors qu'elle n'est plus utilisée.</i>
La compétence est transférable dans un processus d'apprentissage individuel et/ou collectif	<i>Les compétences sont le fruit d'un apprentissage : on n'est pas naturellement compétent, mais on l'est devenu ou on le devient. La compétence s'acquiert par des voies diverses, notamment par l'enseignement et l'action (Leplat, 1991)</i>
La compétence n'est pas l'action mais ce qui sous-tend l'action. Par conséquent, on ne peut repérer la compétence qu'à partir de ses manifestations visibles : la performance, les résultats, l'activité, les comportements, les savoirs ou savoir-faire observables	<i>La compétence n'est pas ce qu'on sait faire mais comment on parvient à le faire de manière satisfaisante. C'est donc ce qui est sous-jacent et non pas l'action elle-même (Michel, 1993)²</i>

Au-delà de la multitude de définitions, les compétences peuvent être de différentes natures. Tout d'abord, des psychologues américains qui cherchaient à identifier les paramètres individuels influençant les performances dans le travail, ont distingué les compétences nécessaires pour être efficace dans un travail – dites les « hard competencies » - et les compétences permettant de distinguer les performances des individus dans un travail – dites

¹ Cité par Grimand, 2004

² Cité par Grimand, 2004

les « soft competencies » (Woodruff, 1991³ ; Mc Clelland, 1973). En France, la distinction communément admise est celle proposée par le ROME : savoir, savoir-faire et savoir-être (Tremblay et Sire, 1999). Le savoir-être étant de plus en plus souvent nommé compétence comportementale. Les hard competencies seraient composées du savoir et du savoir-faire. Et les soft competencies pourraient être qualifiées de compétences comportementales.

Ensuite, les compétences peuvent être requises par l'organisation, mobilisées par les individus, détenues par les individus ou potentielles (Retour, 2005 ; Rapiou et Retour, 2006) :

- les compétences requises sont celles demandées à un individu pour satisfaire à une mission ;
- les compétences mobilisées se réfèrent à celles réellement mises en œuvre par l'individu ;
- les compétences détenues sont celles acquises par l'individu et qu'il ne mobilise pas forcément dans le cadre de sa mission ;
- et enfin, le potentiel représente les compétences non encore avérées.

Le recours à la notion de compétence est perçu comme une nouvelle logique de gestion des ressources humaines (Gilbert, 1994). Cette gestion par les compétences comporte les étapes suivantes (Parlier, 2005) :

- la définition de référentiels qui spécifient et ordonnent les compétences attendues par l'entreprise ;
- l'évaluation des compétences détenues par l'individu au regard de celles qui sont requises dans le référentiel. Ce positionnement a généralement lieu lors d'un entretien en face à face avec le responsable hiérarchique direct ;
- la prise de décisions sur plusieurs plans : sur les priorités d'acquisition et de développement des compétences, éventuellement sur les parcours professionnels envisageables et sur une progression de la rémunération de l'intéressé.

La compétence éthique de l'auditeur, facteur de la qualité de l'audit

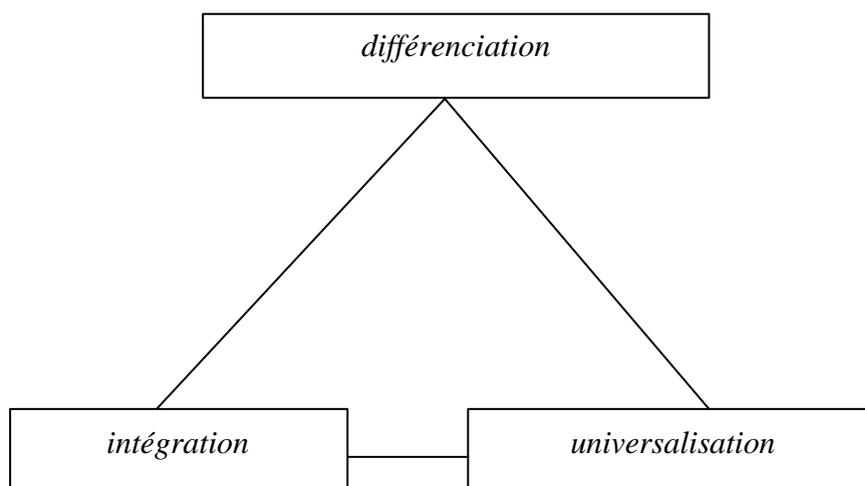
Il est habituel de considérer que la qualité de l'audit légal dépend non seulement de l'indépendance de l'auditeur mais également de sa compétence (Citron and Taffler, 1992 ; Lee and Stone, 1995 ; Richard, 2006). Cette compétence serait à la fois technique et éthique (Fortin and Martel, 1997, Richard, 2006). En effet, la maîtrise des connaissances comptables, juridiques ou financières n'épuise pas, à elle seule, la compétence de l'auditeur. Les valeurs et l'honnêteté doivent être considérées comme des éléments faisant partie intégrante de la compétence d'un auditeur (Prat dit Hauret, 2003 ; Ponemon, 1990) dans la mesure où elles l'aident à résoudre les dilemmes rencontrés à l'occasion de leur mission. A cette double dimension technique et éthique s'ajoute, selon Richard (2000), une dimension relationnelle. En effet, pour accomplir sa mission, l'auditeur doit veiller à établir une relation de confiance non seulement avec le personnel de l'entreprise contrôlée mais également avec la direction

³ Cité par Tremblay et Sire, 1999

(Richard and Reix, 2002). La confiance établie avec les salariés et la direction de l'entreprise audité assurerait la longévité de la relation d'audit et minimiserait les risques de conflits ou d'incidents. La compétence éthique joue un rôle clef dans le développement d'une relation de confiance entre l'auditeur et son client. Selon Rest (1979), les individus sont purement égoïstes et leur désir de réussite est le principal moteur de leur conduite. L'éthique doit donc se référer non à des valeurs purement individuelles - nécessairement guidées par la recherche de son propre intérêt - mais au gouvernement des interactions sociales en indiquant des conduites à adopter face à certaines situations. L'éthique professionnelle permet ainsi une certaine prédictibilité des comportements et assure le développement et le maintien de la confiance entre les acteurs.

La notion de compétence éthique

La notion de compétence éthique tend à être utilisée de plus en plus fréquemment (Arbouche, 2008 ; Kastrup, 2002). Elle est souvent associée à celle de sensibilité éthique (Kohlberg, 1964 ; Davidson et Robbins, 1978). Elle se distingue de la performance morale qui désigne l'atteinte d'un résultat juste. La compétence éthique se situe non dans l'atteinte d'un résultat mais dans l'identification d'un problème d'ordre éthique et la justification de sa résolution. Elle peut être définie comme la capacité à reconnaître l'existence d'un dilemme éthique et à appliquer les normes et les principes adéquats pour trouver un accord juste entre toutes les parties concernées. Pour Nillès (2002), la compétence éthique est une « disposition individuelle à agir selon les vertus afin de rechercher la bonne décision dans une situation donnée ». La compétence éthique ne se confond donc pas avec le simple respect de règles car aucun corps de règles n'est suffisamment robuste pour permettre de faire face à toutes les situations singulières. C'est pourquoi Kohlberg prétendait évaluer les compétences éthiques à partir de la capacité d'un individu à résoudre des dilemmes hypothétiques. La compétence éthique se conçoit comme l'association de trois composantes : la différenciation, l'intégration et l'universalisation.



La différenciation implique une capacité à discriminer les différents intérêts en présence et les valeurs morales en perspectives dans une situation. L'intégration est la capacité de hiérarchiser les valeurs morales. Par exemple, faut-il faire passer la défense de sa famille avant le respect des lois et coutumes de son pays ? Enfin, l'universalisation renvoie à la capacité d'énonciation de principes abstraits, nécessaire pour pouvoir formuler des principes de conduite. Dès lors la compétence éthique doit conduire l'individu aussi bien à respecter des règles qu'à les transgresser s'il estime que ces règles s'opposent aux principes qu'il reconnaît (Noël, 2007).

Les résultats émergent des recherches consacrées aux compétences éthiques des auditeurs

Les recherches consacrées aux compétences éthiques des auditeurs peuvent être classées en deux catégories.

La première catégorie regroupe des recherches qui ambitionnent de mesurer le niveau de développement éthique des auditeurs (Bernardi and Arnold, 1997 ; Prat dit Hauret, 2002) en s'appuyant sur la théorie du développement moral cognitif et le Moral Judgment Interview de Kohlberg (1969) et le test DIT (Defining Issues Test) de Rest (1979). Les chercheurs demandent aux auditeurs de répondre à un questionnaire leur présentant une série de situations basées sur des dilemmes éthiques et calculent un P-score qui varie entre 0 et 95. Plus le score est élevé, plus le sujet doit avoir atteint un niveau élevé de son développement moral. Windsor et Ashkanasy (1995) ont montré que le niveau de développement moral atteint par un auditeur avait une influence directe sur sa résistance aux pressions éventuelles exercées par le dirigeant. Ils proposent une typologie fondée sur le niveau de développement moral des auditeurs en distinguant les « auditeurs autonomes », les « auditeurs pragmatiques » et les « auditeurs complaisants ».

Les recherches relevant de la seconde catégorie entreprennent d'identifier plus précisément les qualités distinctives, impliquées dans chaque type d'activité d'audit, et mises en œuvre concrètement par les auditeurs (notamment Bedard (1989), Bonner et Lewis (1990), Libby et Tan (1994), Bertin, (2004) ; Gonthier-Besacier et Hottegindre, (2009)). Une cartographie des compétences éthiques des auditeurs a été proposée par Libby et Thorne (2004) à partir de la typologie des vertus de Pincoff (1986) et d'une série d'entretiens conduits avec des professionnels. Noël et Chemangui (2008) s'intéressent la manière dont les auditeurs se représentent leur fonction et leurs moyens d'action. Ils montrent notamment une transformation de la place de l'éthique dans la représentation que l'auditeur se fait de sa mission et de ses compétences au fur et à mesure de l'avancement de sa carrière.

Mais les recherches menées sur ce sujet demeurent très souvent au stade exploratoire en raison de la difficulté d'accéder à un terrain d'études élargi. Power (2003) voit d'ailleurs dans cette difficulté la raison essentielle de la faiblesse de la recherche en audit par rapport aux autres domaines des sciences de gestion. En outre, ces recherches fondées uniquement sur les discours posent problème. En effet, interrogés sur le rôle de l'éthique dans leur métier, les auditeurs pourront être tentés de se présenter sous leur meilleur jour. Comme le disait Paul Valéry, « ce qu'on dit de soi est toujours poésie ». Le fait qu'un auditeur affirme que l'éthique est une composante importante de sa compétence ne prouve pas qu'elle soit que son action

soit guidée par des valeurs et des principes éthiques au quotidien. C'est pourquoi, il nous a semblé intéressant de confronter les discours des auditeurs aux pratiques de gestion des ressources humaines des cabinets d'audit telles qu'elles sont cristallisées dans les grilles d'évaluation des auditeurs.

Le cadre méthodologique et les résultats de l'étude

Le cadre méthodologique de l'étude

Afin de mettre en évidence les compétences des auditeurs, il est possible d'identifier les compétences requises, détenues, mobilisées et/ou potentielles (Retour, 2005 ; Rapiou et Retour, 2006). C'est ainsi que Merminod (2006), dans le cadre d'une étude portant sur l'identification des compétences des acheteurs, propose une méthode complémentaire pour appréhender les compétences :

- par les compétences requises par l'organisation
- par les compétences déclarées par les individus. Ici ce sont les compétences détenues et mobilisées qui peuvent être appréhendées.

L'objet de notre recherche étant de confronter les discours des auditeurs légaux aux pratiques de management des ressources humaines des cabinets d'audit, il était important dans le cadre de cette étude de bien comprendre quelles sont les exigences de l'organisation, c'est-à-dire, les compétences requises, mais aussi d'appréhender les compétences effectivement mises en œuvre par les auditeurs – les compétences mobilisées par les auditeurs.

Afin de repérer ces compétences individuelles, nous avons articulé notre étude en deux temps :

- des entretiens semi-directifs conduits auprès de douze auditeurs juniors et seniors en activité au sein d'un big four et d'un responsable des ressources humaines. Ces entretiens nous ont permis d'appréhender les compétences mobilisées par les acteurs ;
- la collecte et l'analyse des fiches d'évaluation des compétences utilisées au sein de ce big four. A travers cette méthode, ce sont les compétences requises par l'organisation qui ont été identifiées.

Des entretiens destinés à mieux comprendre les compétences mobilisées par les auditeurs légaux pour mener à bien leur mission

Au cours du second semestre 2008 une série de douze entretiens a été réalisée auprès d'un échantillon d'auditeurs juniors et seniors d'un des big four. Le nom du cabinet n'est pas communiqué dans cet article afin de préserver la confidentialité des informations collectées et permettre une analyse objective des résultats se dégageant de notre étude. Notre choix s'est porté sur le grade d'auditeur junior et celui d'auditeur senior car il s'agit des intervenants qui sont le plus impliqués sur le terrain et qui effectuent directement les contrôles. Le tableau ci-dessous synthétise les missions et les responsabilités de chacun de ces grades présents dans Big four.

Tableau 2 - Les niveaux de responsabilité présents dans les cabinets d'audit
(Source : Noël et Chemangui, 2008)

Grade	Expérience	Fonctions
Auditeur junior	Moins de deux ans	<ul style="list-style-type: none"> - Intervention au sein d'une équipe sur tout ou partie du travail de vérification des comptes - Applique le programme de contrôle défini par son cabinet - Participe au recueil d'informations
Auditeur senior	Entre 3 et 5 ans	<ul style="list-style-type: none"> - Organisation et coordination des travaux délégués aux auditeurs juniors - Encadrement des équipes en mission - Gestion de la relation client - Remontée de l'information au manager
Manager (Assistant manager, Manager, Senior manager)	Plus de 5 ans	<ul style="list-style-type: none"> - Management des équipes - Participation à la formation interne et au recrutement - Business développement
Associé	Titulaire du diplôme d'expertise comptable	<ul style="list-style-type: none"> - Gestion du cabinet - Business développement

En outre, les auditeurs juniors et les auditeurs seniors sont les catégories de salariés pour lesquels l'évaluation est la plus cruciale. En effet, la carrière d'un auditeur évolue très rapidement lors des premières années. Les cabinets évaluent donc à la fin de chaque mission les compétences mobilisées par les auditeurs en les confrontant aux compétences requises.

Le profil des auditeurs financiers interrogés est présenté dans le tableau ci-après.

	Composition
Auditeurs juniors / Auditeurs seniors	5 / 7
Femmes / Hommes	4 / 8
Paris / Province	4 / 8
Formation école de commerce / Universitaire	10 / 2

Chaque entretien individuel a durée entre 30 et 45 minutes. Il a été conduit soit en face à face, soit par téléphone, par le même chercheur à partir de la question d'amorce suivante : « Quels sont les éléments mobilisés par l'auditeur pour mener à bien sa mission ? ». Le caractère assez large et général de la question a été choisi afin de ne pas orienter directement l'auditeur sur l'importance de l'éthique dans son activité. En effet, certains auditeurs auraient pu mentionner l'éthique comme une compétence clef simplement parce qu'ils anticipaient que nous attendions cette réponse. Cependant, certains auditeurs ont pu être déstabilisé par une question aussi générale. Lorsque cela était le cas, les auditeurs ont été invités à s'exprimer sur trois dimensions :

- les outils utilisés : quels sont les outils techniques ou organisationnels qu'ils estiment comme nécessaire à la réussite de leur mission ?
- les compétences mobilisées : quelles sont les compétences permettant à l'auditeur de réaliser un audit de qualité ?
- et les qualités exigées de l'auditeur : quels sont les qualités à développer et les défauts à maîtriser ?

Les entretiens ainsi réalisés ont fait l'objet d'une analyse de contenu. Cependant, la taille réduite de l'échantillon ne justifiait pas l'utilisation d'un logiciel d'analyse lexicale. Nous avons donc recensé les compétences mentionnées par les auditeurs légaux en utilisant le tableur Excel. L'entretien réalisé avec le responsable des ressources humaines nous a permis de mieux comprendre l'utilisation qui était faite des fiches d'évaluation au sein d'un cabinet d'audit.

L'analyse des fiches d'évaluation des compétences

Dans les big four chaque mission donne lieu à une évaluation des membres de l'équipe ayant participé à l'audit. Cette évaluation a plusieurs finalités :

- permettre à chaque collaborateur de prendre du recul sur les compétences acquises et celles à acquérir ou à consolider (d'où l'importance accordée à l'autoévaluation) ;
- permettre de repérer les problèmes de comportement éventuels de la part d'un collaborateur (l'évaluateur et le collaborateur évalué sont conduits à préciser s'ils souhaitent retravailler ensemble pour leurs missions futures) ;
- orienter l'évolution du collaborateur au sein du cabinet (cet aspect est très important car les auditeurs connaissent en général une évolution professionnelle très rapide lors des premières années).

Nous avons collecté par l'intermédiaire des auditeurs participant à la recherche des modèles de fiches d'évaluation de fin de mission utilisées dans leur cabinet. Tous les grades sont évalués à partir du même modèle. Il existe quatre niveaux d'évaluation, en relation avec le modèle de compétences applicables au collaborateur. Le niveau 1 renvoie à une performance supérieure aux attentes, le niveau 2 désigne une performance conforme aux attentes, le niveau 3 qualifie une performance à améliorer (un manque de maîtrise des compétences requises) et enfin le niveau 4 désigne une performance en deçà des attentes. Un exemple de fiche d'évaluation figure en annexes.

Notre objectif est de comprendre quelle est la place des compétences éthiques dans le modèle des compétences requises d'un auditeur junior et d'un auditeur senior au sein d'un big four. Notre démarche a donc consisté à repérer si des critères liés à l'éthique ou à des notions voisines (déontologie, morale, intégrité...) apparaissaient dans les fiches d'évaluation et quelle était leur importance. Les résultats émergeant de l'analyse des grilles d'évaluation ont pu être confrontés avec les résultats émergeant des entretiens.

Résultats et discussion

Les résultats de notre étude laissent apparaître une place paradoxale des compétences éthiques. En effet, au cours des entretiens réalisés, l'éthique est mentionnée comme un ingrédient mobilisé par les auditeurs, alors même que sa définition dans le processus d'évaluation des compétences des auditeurs repose sur une stricte conformité aux règles.

Une place paradoxale des « compétences éthiques »

Les entretiens conduits corroborent dans un premier temps les résultats qui émergent de la littérature académique. L'éthique personnelle et l'éthique collective sont souvent mentionnées comme des éléments que l'auditeur mobilise en vue d'assurer la qualité de l'audit (voir par exemple l'étude quantitative réalisée par Gonthier-Besacier et Hottegindre, 2009). Si la quasi-totalité des entretiens soulignent ce point, il faut cependant noter que l'éthique est toujours mentionnée vers la fin des entretiens, à l'occasion des questions de rappel, lorsque l'auditeur est appelé à bien s'assurer qu'il n'a rien omis. Les compétences techniques, juridiques, informatiques et relationnelles sont toujours mentionnées en premier comme les ingrédients structurant l'activité de l'auditeur.

Le terme d'éthique en lui-même n'est pas toujours énoncé. Certains auditeurs préfèrent se référer aux valeurs d'intégrité et d'honnêteté des auditeurs, qui doivent faire face à d'éventuelles pressions de la part de leurs clients. D'autres mentionnent exclusivement la déontologie de la profession ou du cabinet dans lequel ils exercent comme garde-fou.

Notons enfin que l'expression de « compétence éthique » en tant que telle n'apparaît dans aucun des entretiens. Un auditeur considère ainsi que l'éthique relève davantage du « terrain sur lequel se construit la compétence de l'auditeur » que d'une compétence à part entière. Certains auditeurs iront même jusqu'à contester l'importance de l'éthique dans leur activité quotidienne. Ainsi un auditeur senior précise que « parler de compétences éthiques pour un auditeur n'a guère de sens dans la mesure où notre activité est strictement encadrée par les normes d'exercice professionnelles. Il y a finalement peu de place pour les valeurs et les règles personnelles. L'essentiel est donné par la CNCC et la CRCC. » Mais ce même auditeur reconnaît finalement que « l'expérience, les valeurs personnelles vont forcément influencer sur la manière d'interpréter les règles, la marge de tolérance qu'on se donne ».

L'éthique, le résultat de ressources individuelles et collectives

L'analyse des entretiens permet également de faire émerger les multiples ressources combinées par les auditeurs lorsqu'ils se retrouvent face à des dilemmes éthiques. Les auditeurs évoquent tout d'abord leurs qualités individuelles. Dans sa gestion de la relation client, l'auditeur se trouve face à ses valeurs, à sa propre vertu. « *L'éthique est d'abord une compétence individuelle, le produit de son histoire.* » précise un des auditeurs interviewé. Les traits de caractère tels que l'intégrité, la persévérance et la capacité à prendre de la distance sont autant de ressources mentionnées par les auditeurs comme étant nécessaires au bon déroulement de la mission d'audit. Mais l'auditeur est rarement seul à mener à bien sa mission. Une mission est en général conduite par une équipe qui se veut complémentaire. « *L'auditeur prend rarement une décision seul, il en discute avec ses collègues, sa*

hiérarchie. » L'équipe de travail peut elle-même s'appuyer non seulement sur les Codes de conduite propres au cabinet mais également sur les préconisations émanant des organes de régulation de la profession que sont le Haut Conseil au Commissariat aux Comptes, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et les Compagnies Régionales des Commissaires aux comptes. Chacun de ces organes émet des avis et des décisions propres à orienter le commissaire aux comptes dans sa conduite. La publication d'un Code de déontologie modifié par décret le 2 juillet 2008 et de normes d'exercice professionnel propres à la profession a permis de formaliser ces ressources externes. Les auditeurs y font constamment référence, n'hésitant pas pour certains à réduire la compétence éthique au respect de ces règles professionnelles. Ainsi la mobilisation d'une compétence éthique suppose la combinaison de ressources variées qui peuvent être individuelles et collectives (ou internes et externes, selon Bertin, 2004) et formelles ou informelles.

	Ressources informelles	Ressources formelles
Ressources individuelles	Qualités personnelles, Système de valeurs Expérience	
Ressources collectives	Echange d'expérience Discussion / Echange entre les collègues Politique et valeurs du cabinet	Code de déontologie du cabinet Code de déontologie de la profession et Normes d'exercice professionnel

La combinaison de ces différents types de ressources ne garantit pas en soi un comportement conforme à l'éthique mais il s'agit plutôt de guides destinés à orienter les prises de décision des auditeurs.

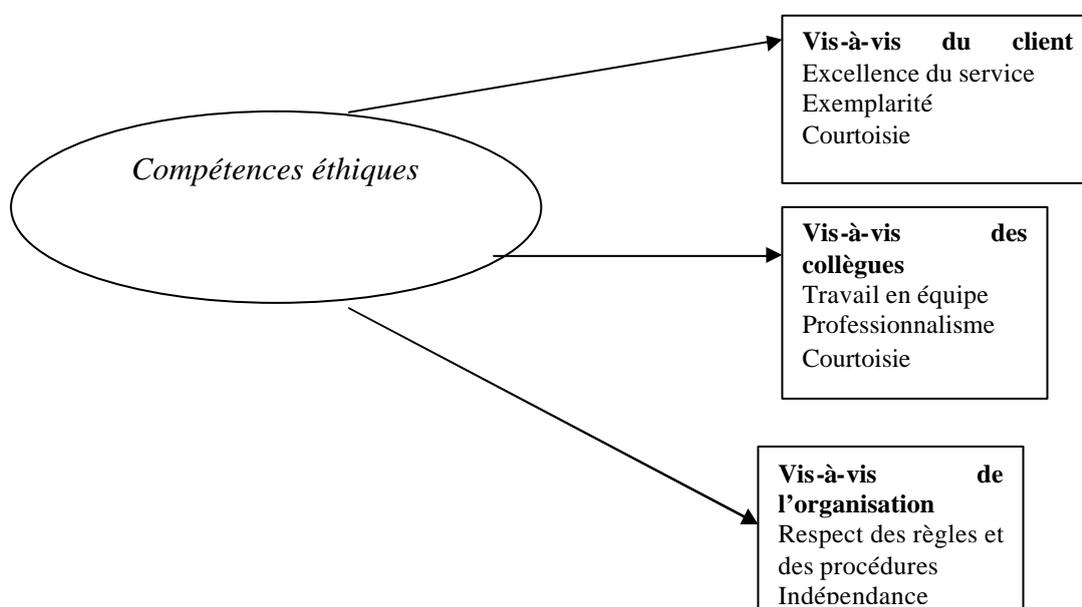
Les compétences éthiques, composante oubliée de l'évaluation des auditeurs ?

Une première analyse des grilles d'évaluation des compétences permet de dégager la faible présence des compétences éthiques dans la liste des compétences requises des auditeurs juniors et seniors. Les compétences attendues sont essentiellement de savoirs techniques (maîtrise des règles comptables, juridiques...), de savoir-faire méthodologiques (appropriation de la démarche d'analyse des risques) et comportementales (enthousiasme, force de persuasion...).

Seul un item fait référence à la compétence éthique des auditeurs, à savoir le respect des valeurs du cabinet. Ici, il s'agirait d'évaluer la capacité des individus à agir dans le respect des valeurs. Mais quelles sont ces valeurs ? Une analyse des codes de conduite disponibles sur les sites Internet des Big four nous a permis de mettre en avant l'absence de différenciation des quatre acteurs majeurs du marché de l'audit dans le domaine de l'éthique. En effet, non seulement les Big four ont tous diffusé sur leur site internet leur Code de conduite, mais le contenu de ces Codes est très largement identique, comme le montre le tableau ci-après :

Valeurs du cabinet	Deloitte	PWC	Ernst and Young	KPMG
Respect strict des règles de conduite de la profession	X	X	X	
Développement des best practices dans le métier	X		X	
Excellence au service du client (qualité des prestations)	X	X	X	X
Développement des connaissances techniques (préservation du capital intellectuel du cabinet)	X	X	X	X
Travail en équipe	X	X	X	X
Juste équilibre de la vie professionnelle et de la vie personnelle	X			
Favoriser la diversité culturelle des équipes	X			
Travailler en toute indépendance financière et professionnelle	X	X	X	X
Respecter le client et ses collaborateurs	X	X	X	X
Leadership : être la référence pour tous.	X	X		
Agir avec intégrité	X	X	X	X
Engagement sociétal (vis-à-vis de l'environnement)		X	X	X

Les compétences éthiques n'ont donc pas - a priori - une place majeure dans la grille d'évaluation des compétences des auditeurs juniors et seniors car leur définition renvoie à d'autres compétences supports qui sont évaluées par ailleurs. Il s'agit de l'excellence (ou la qualité du service rendu) vis-à-vis du client, du travail en équipe (vis-à-vis des collaborateurs) et du respect des règles de la profession (notamment en matière d'indépendance et de protection du secret professionnel).



Il est cependant important de noter que ces valeurs sont orientées majoritairement vers le respect des règles et des procédures en vigueur. La capacité d'un auditeur à résoudre un dilemme éthique qu'il rencontrerait à l'occasion de sa mission n'est pas évaluée alors qu'il s'agit de la définition même de la sensibilité éthique. Cette absence témoigne d'une vision formaliste de l'éthique des auditeurs. Le respect des règles garantirait le caractère éthique d'une décision. Elle peut également s'expliquer par l'organisation pyramidale des big fours. Les grilles analysées sont destinées aux seuls auditeurs juniors et aux seniors. Or, lorsqu'ils sont confrontés à un problème qu'ils ne peuvent résoudre, les auditeurs sont appelés à transmettre ce problème à leur hiérarchie. Il n'est donc pas étonnant que la prise de recul vis-à-vis des règles et des procédures ne soit pas valorisée en tant que telle pour les auditeurs juniors et seniors.

Conclusion

Cette étude a permis de mettre en avant un paradoxe : alors que l'éthique professionnelle est mentionnée comme une compétence clef des auditeurs, celle-ci ne fait pas l'objet d'une réelle évaluation de la part de la gestion des ressources humaines des cabinets d'audit. En effet, l'analyse des grilles d'évaluation des compétences utilisées par les Big four met en évidence le peu d'importance apparent accordé aux compétences éthiques par rapport aux compétences techniques ou relationnelles. La méthodologie utilisée exige cependant d'examiner avec prudence les résultats émergents. En effet, par l'intermédiaire des entretiens réalisés et des fiches d'évaluation nous n'avons qu'un accès indirect aux compétences mobilisées. Dans la mesure où nous avons travaillé sur du déclaratif, il pourrait être intéressant d'avoir recours à d'autres types de données issues notamment de chroniques d'activité ou de l'observation participante afin de confirmer ces premiers résultats.

Ce paradoxe témoigne en réalité d'une définition très particulière des compétences éthiques requises des auditeurs juniors et seniors, construite autour de l'exigence d'excellence (ou de qualité du service rendu au client), de travail en équipe et de respect des procédures. La capacité de contestation des procédures, qui définit en propre la compétence éthique, n'est pas incluse dans la liste des compétences attendues d'un auditeur, qui doit avant tout assurer par la qualité de ses contrôles la fiabilité de l'information financière diffusée par son client. Mais pouvons-nous dès lors encore parler de compétence éthique au sens strict ? Si la compétence éthique se confond avec les compétences relationnelles ou les compétences techniques a-t-elle encore une signification, une véritable consistance et un intérêt ? Il est possible d'en douter.

Références

- Abdolmohammadi, M.J. and Shanteau, J. (1992). Personal attributes of Expert Auditors, *Organizational Behavior and Human Decision Process*, November, Vol. 53, N°2, pp. 158-173.
- Arbouche, M. (2008). Développement des compétences éthiques. Une approche par l'éthique des vertus, *Management et Avenir*, n° 20, p. 115-128.
- Aubret, J., Gilbert, P. et Pigeyre, F. (1993). *Savoir et pouvoir. Les compétences en questions*, Presses Universitaires de France : Paris, 222 p.
- Aubret, J., Gilbert, P. et Pigeyre, F. (2005). *Management des compétences – Réalisations concepts analyses*, Paris : Dunod.
- Baril, C.P., Cunningham, B.M., Fordham, D.R., Gardner, R.L., Wolcott, S.K. (1998), Critical Thinking in the Public Accounting Profession: Aptitudes and Attitudes, *Journal of Accounting Education*, vol. 16, N°3/4, pp. 381-406.
- Bedard, J.C. (1989). An archival Investigation on Audit Program Planning. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 9, N°1, pp. 57-71.
- Bertin, E. (2004). Réflexions sur la compétence en Audit. *Journée de recherche AFC-AGRH : les aspects humains du contrôle et de l'audit*, Rennes.
- Bonner, S. E. and Lewis, B.L. (1990). Determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 1-20.
- Citron, D.B. and Taffler, R.J. (1992). The audit report under going concern uncertainties : an empirical analysis, *Accounting and Business Research*, Vol. 22, N° 88, pp. 337-345.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of accounting and economics*, Vol. 3, pp. 183-199
- Dejoux, C. (1998). Gestion des compétences individuelles et organisationnelles : présentation d'une classification d'entreprises. *Gestion 2000*. mars-avril, pp. 51-68
- Defélix, C. (2006). La normalisation et l'exigence de mesure peuvent-elles aider les PME à gérer les compétences? Trois études de cas autour de la norme ISO 9001 version 2000, in C. Defélix, A. Klarsfeld et E. Oiry coord., *Nouveaux regards sur la gestion des compétences*, Paris : Vuibert.
- Defélix, C., Retour, D. et Dietrich, A. (2007). Outils et modèles de la gestion des compétences en France : bilan et défis pour les années 2000 , *XVIIIème Congrès de l'AGRH*, Fribourg, septembre 2007.

- Dietrich, A. (2008). *Le management des compétences*, Paris : Vuibert.
- Fortin, J. and Martel, L. (1997). Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 3, Vol. 2, pp. pp. 59-76.
- Gilbert, P. et Parlier, M. (1992). La compétence : du "mot-valise" au concept opératoire », *Actualité de la formation permanente*, n° 116, janv.-fév.
- Gilbert, P. (1994). La gestion des compétences : du discours à la construction de nouvelles pratiques sociales, in C. Pignol-Jacquet (Ed.) *Analyses et controverses en gestion des ressources humaines*, Paris : l'Harmattan, p. 213-230.
- Gonthier Besacier, N. et Hottegindre G. (2009). L'impact des récentes évolutions réglementaires sur la qualité de l'audit : étude exploratoire auprès des préparateurs et des auditeurs. 30^{ème} Congrès de l'AFC, Strasbourg, 28-29.
- Grimand, A. (2004). L'évaluation des compétences : paradoxes et faux-semblants d'une instrumentation, *XVème Congrès Annuel de l'ARGH*. Montréal, p.1627-1650
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract, *European Accounting Review*, vol. 10, n°4, p. 787-802.
- Kastrup, V. (2002). A propos de l'apprentissage de la compétence éthique, *Intellectica*, n° 35, p. 299-322.
- Knapp, M. (1991). Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Spring, pp. 615-637.
- Kohlberg L., (1964). Development of Moral Character and moral Ideology. In M.L. Hoffman and L.W. Hoffman (Eds). *Review of Child Development Research*. Vol. 1: Sage Foundation : pp. 381-451.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive developmental approach to socialization, in D.A. Goslin (ed.), *Handbook of socialization theory and research*, Rand Mac Nally, p. 347-380.
- Kohlberg, L. (1981). *The philosophy of moral development. Moral stages and the idea of justice* (1st ed.). Cambridge: Harper & Row.
- Kohlberg, L. (1981). *Essays on Moral Development, Vol. I: The Philosophy of Moral Development*, San Francisco, CA: Harper & Row.

- Le Boterf, G. (1994). *De la compétence, essai sur un attracteur étrange*, Paris : Les Editions d'Organisation. 176p.
- Leplat, J. (1991). Compétence et ergonomie, in Amalberti, de Montmollin, et Theureau (Eds.) *Modèle en analyse du travail*, Pierre Margada éditeur. p. 263-278
- Lee, T., Stone, M. (1995). Competence and independence: the congenital twins of auditing? *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 22, n°8, p. 1169-1177.
- Libby, B. et Agnello, V. (2000). Ethical Decision Making and The law, *Journal of Business Ethics*, p. 223-232.
- Libby, T., Thorne, L. (2004). The identification and categorization of auditors virtues, *Business Ethics Quarterly*, vol. 14, n° 3, p. 479-498.
- Libby, R., Tan H-T., (1994). Modelling the determinants of audit expertise, *Accounting, Organizations and Society*, vol; 9, n° 8, p. 701-717.
- Marchant, G. (1990). Discussion of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 21-28.
- McClelland, D. (1973). Testing for competence rather than for intelligence, *American Psychologist*, vol. 1, p. 1-14.
- McNair, F. and Milam, E.E. (1992). An Examination of Accounting Faculty Perceptions of the Importance of Ethics Coverage in Accounting Courses, *Business and Professional Ethics Journal*, Vol. 11, N° 2.
- Merminod, N. (2006), Catégorisation des activités des acheteurs professionnels, *Gestion 2000*, n°4, p. 273-290
- Merchiers, J. et Pharo, P. (1992). Eléments pour un modèle sociologique de la compétence d'expert, *Sociologie du Travail*, n°1, p. 47-63.
- Montmollin (de), M. *L'intelligence de la tâche. Eléments d'ergonomie cognitive*. New York : Peter Lang.1984
- Nilès, J.J. (2002). Comment mesurer l'éthique des acheteurs ?, *Entreprise Ethique*, n° 17, p. 65-73.
- Noël, C. (2007). Apport de la théorie du droit à la compréhension des décisions en gestion des ressources humaines. La transgression du droit du travail est-elle une nécessité ?, *Humanisme et entreprise*, N° 300, pp. 53-64.

- Noël, C. et Chemangui, M. (2008). Les cartes conceptuelles comme outil de représentation du rôle des auditeurs dans la fiabilité de l'information financière : une exploration des différences liées à l'expérience, *Système d'information et management*, Vol. 13, N°2, pp. 5-31.
- Parlier, M. (2006). Qualification et compétence, In J. Allouche (éd.), *Encyclopédie des Ressources Humaines*, 2^{ème} édition, Paris, Vuibert, p. 153-159.
- Pasewark, W.R., Shockley, R.A., Wilkerson, Jr J.E. (1995). Legitimacy Claims of the Auditing Profession vis-à-vis the Behaviour of its Members : an Empirical Examination, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, N°1, pp. 77-94.
- Pemartin D. (1999). Gérer par les compétences ou comment réussir autrement ?. Cae, EMS. 128 p.
- Pigé, B. (2003). Les enjeux du marché de l'audit. *Revue Française de Gestion*, n° 147, p. 87-103.
- Pincoff, E.L. (1986). *Quararies and virtues*, Lawrence K.S. : University Press of Kansas.
- Piot, C. (2007). Concentration et compétitivité du marché de l'audit en France : Une étude longitudinale 1997-2003. 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Ponemon, L.A., Gabhart D.R. (1990). Auditor Independence Judgments : a cognitive Developmental Model and experimental Evidence, *Contemporary Accounting Research*, pp. 227-251.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, organizations and society*, 28 (4). pp. 379-394.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 6 n° 2, p. 31-58.
- Prat dit Hauret, C. (2004). Ethique et Audit, *Communication au colloque sur la responsabilité globale de l'ESDES*, Lyon, [http://www.esdes-recherche.net/ESDES%20-%20GEMO%20\(F\)/docs/PDF/1_5.pdf](http://www.esdes-recherche.net/ESDES%20-%20GEMO%20(F)/docs/PDF/1_5.pdf)
- Rapiau, MT et Retour, D. (2006). Gestion des compétences et formation au sein de l'entreprise, numéro spécial la gestion des ressources humaines, *Cahiers Français*, n°333, p. 76-81
- Rest, J.R. (1979), *Development in judging Moral Issues*, University of Minnesota Press.

- Retour, D. (2005). Le DRH de demain face au dossier compétence, *Management et Avenir*, n° 4, p. 187-200
- Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 1, p. 151-174.
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: a French case study, *European Accounting Review*, vol. 15 n° 2 p. 153-176.
- Tremblay, M. et Sire, B. (1999). Rémunérer les compétences plutôt que l'activité ?, *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 129-139
- Watts, R.L. et Zimmerman J.L. (1983). Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: some Evidence, *Journal of Law and Economics*, October.
- Windsor, C.A., Ashkanasy; N.M. (1996) Auditor independence decision making: The role of organizational culture perception, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, p. 80-97.
- White, W. (1959). Motivation reconsidered: the concept of competence, *Psychological Review*, vol 66, n°5, p. 297-333

Annexe 1

Un exemple de fiche d'évaluation des compétences individuelles utilisée dans un Big four.

Domaines de compétences	Appréciation				Illustration factuelle Axes d'amélioration
	1	2	3	4	
<p>Gestion du risque et qualité Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Respect des obligations d'indépendance et du secret professionnel - Respect des valeurs de la firme - Esprit critique et pertinence de la remontée des informations - Réflexe de consultation - Qualité des papiers de travail : Sur la forme Sur le fond - Qualité de la revue des papiers de travail le cas échéant - Apurement des notes de revue et suivi des points en suspens - Élaboration de la pochette jaune .../... 					<p>Auto évaluation</p> <p>Évaluateur</p>
<p>Prise en compte de l'environnement Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Compréhension des activités et des process de contrôle interne du client - Connaissance technique, juridique et fiscale - Connaissance des contrôles généraux informatiques le cas échéant .../... 					<p>Auto évaluation</p> <p>Évaluateur</p>
<p>Méthodologie DTT Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Compréhension et application de la méthodologie d'audit - Application du seuil de signification et de la précision monétaire - Respect des programmes de travail et conclusion des travaux - Communication /centralisation des ajustements - Documentation des travaux - Connaissances des fonctionnalités du dossier électronique - Discipline de gestion du dossier électronique (procédure du back-up) .../... 					<p>Auto évaluation</p> <p>Évaluateur</p>

