



HAL
open science

L'ÉTHIQUE EST-ELLE (VRAIMENT) UNE COMPÉTENCE CLEF DES AUDITEURS LÉGAUX ? UNE APPROCHE PAR L'ÉVALUATION DES COMPÉTENCES DANS LES BIG FOUR

Christine Noël Lemaitre, Cathy Krohmer

► **To cite this version:**

Christine Noël Lemaitre, Cathy Krohmer. L'ÉTHIQUE EST-ELLE (VRAIMENT) UNE COMPÉTENCE CLEF DES AUDITEURS LÉGAUX ? UNE APPROCHE PAR L'ÉVALUATION DES COMPÉTENCES DANS LES BIG FOUR. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00479507

HAL Id: hal-00479507

<https://hal.science/hal-00479507>

Submitted on 30 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'ÉTHIQUE EST-ELLE (VRAIMENT) UNE COMPÉTENCE CLEF DES AUDITEURS LÉGAUX ?

UNE APPROCHE PAR L'ÉVALUATION DES COMPÉTENCES DANS LES
BIG FOUR

IS ETHICS A (DETERMINANT) SKILL OF FINANCIAL AUDITORS?

WHAT DO WE LEARN FROM THE EVALUATION OF AUDITORS
SKILLS IN BIG FOUR

Christine Noël¹, AUDENCIA NANTES

et

Cathy Krohmer², IEMN-IAE

Résumé :

L'objet de cet article est de mieux comprendre l'importance accordée aux compétences éthiques des auditeurs et comment ces compétences sont identifiées et gérées par les Big Four. À cette fin, nous utilisons la théorie de la structuration de Giddens, et plus particulièrement la dualité de structure, afin d'analyser les interactions entre les règles et les procédures en vigueur et l'activité des auditeurs. Notre approche méthodologique repose sur l'analyse qualitative de 21 entretiens conduits avec des auditeurs, des associés en charge de la déontologie et des responsables des ressources humaines exerçant dans un Big Four en France et sur l'analyse de documents internes et externes. 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, et d'autre part, les pratiques d'évaluation de leurs compétences qui font de l'éthique personnelle et professionnelle un critère marginal d'évaluation. Les causes de cette discordance apparente sont multiples.

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

Abstract:

The aim of this paper is to conduct to a better understanding of the place and management of ethical skills in Big Four. Do ethical skills really matter in auditing firm? We try to answer this question by using structuration theory of Giddens and more specifically the notion of 'duality of structure'. Our methodological approach uses discourse analysis from auditors and evaluation practices of their professional skills. Indeed, if ethics is considered as a key skill, it should be evaluated by human resources management. The results of this research reveal a

¹ Christine Noël est professeur associé à Audencia Nantes école de management.

² Cathy Krohmer est maître de conférences à l'IEMN-IAE de Nantes.

discordance between discourse and practices in Big Four which can be explained by different factors.

Key words : auditor, Big Four, ethical skill, skill process.

JEL Classification

M42 / M54

L'ÉTHIQUE EST-ELLE (VRAIMENT) UNE COMPÉTENCE CLEF DES AUDITEURS LÉGAUX ?

UNE APPROCHE PAR L'ÉVALUATION DES COMPÉTENCES DANS LES BIG FOUR

Introduction

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur légal a fait l'objet d'une abondante littérature, particulièrement au États-Unis (notamment Bedard, 1989 ; Bonner and Lewis, 1990 ; Libby et Thorne, 2004 ; Libby and Tan, 1993). Selon Sweeney (1995), si les connaissances techniques sont un ingrédient essentiel de l'expertise de l'auditeur, son mode de raisonnement éthique détermine la qualité de son jugement professionnel. 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, 2003 ; 2007) dans la qualité de son travail. La notion de compétence éthique émerge progressivement de la littérature en gestion (Arbouche, 2008 ; Kastrop, 2002 ; Martel et Fortin, 1997), mais elle reste encore pour l'instant centrée sur une approche cognitive de l'éthique inspirée des travaux de Kohlberg et de Rest.

L'objet de cet article est de mieux comprendre la place accordée par les Big Four à l'éthique personnelle et professionnelle de leurs collaborateurs à partir d'une analyse des discours des collaborateurs et des associés des grands cabinets d'audit internationaux (ou Big Four) et d'une analyse des pratiques de gestion des compétences mises en œuvre dans ces cabinets. Les compétences éthiques des collaborateurs sont-elles gérées au sein des Big Four ? Par quels moyens ? Jouent-elles un rôle dans la gestion de carrière des auditeurs ? Les données recueillies sont analysées à la lumière de la théorie de la structuration de Giddens afin de comprendre comment les compétences éthiques des auditeurs sont reconnues et

valorisées dans les Big Four à partir de la « dualité de structure ». Nous montrons ainsi que l'émergence et le développement des compétences éthiques des auditeurs ne peut résulter ni de l'action des acteurs, ni de l'adoption de nouvelles règles ou procédures tels que les Codes de déontologie ou les Chartes éthiques, mais de l'interaction combinée entre les actions et la structure.

L'intérêt de cette question de recherche se justifie dans la mesure où les auditeurs produisent de la légitimité sociale en certifiant les comptes de leurs clients. Selon Zucker (1986), Power (1994) et Armstrong (1991), l'audit financier est un mécanisme de contrôle destiné à produire de la confiance. Cependant les auditeurs ne peuvent y parvenir que si leur propre légitimité n'est pas remise en cause (Pasewark et al., 1995), ce qui implique que leur éthique soit irréprochable. À cette fin les cabinets d'audit et en particulier les Big four ont considérablement remanié leur organisation afin de répondre aux nouvelles exigences légales posées par la loi Sarbanes-Oxley (séparation de l'audit et du conseil, renforcement des exigences de contrôle interne ...). Ils ont également mis en œuvre de nouvelles procédures destinées à renforcer le comportement éthique de leurs salariés telles que les dispositifs d'alerte professionnelle. Mais la seule description des procédures affichées par les cabinets d'audit ne suffit pas à nous renseigner sur la manière dont les auditeurs intègrent les valeurs de leur cabinet et les mettent en pratique dans leur comportement professionnel. Comme le souligne Babeau (2008 : 162), « le décalage entre la représentation et la réalité ne concerne pas seulement les structures de l'organisation. L'activité des acteurs est elle-même l'objet d'une déformation importante lors de la mise en pratique des prescriptions formelles. »

Les difficultés d'accéder à une observation *in situ* de l'activité des auditeurs rendent difficile une analyse empirique de la construction sociale de la compétence éthique de l'auditeur (Power, 2003 ; Humphrey, 2008). 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 dans cet article une approche originale qui consiste à comparer les discours des acteurs sur le terrain aux pratiques effectives de gestion des ressources humaines en cours dans les cabinets d'audit. En effet, si l'éthique est considérée comme une compétence clef de l'auditeur légal, alors nous pourrions nous attendre à ce qu'elle soit prise en compte non seulement dans l'organisation des cabinets, mais également dans les processus de sélection des candidats et d'évaluation des collaborateurs développés dans les cabinets d'audit. Au contraire, une absence de cet ingrédient dans la gestion des ressources humaines tendrait à montrer que l'éthique demeure de l'ordre du discours et des procédures et non des faits. En raison de la position dominante des Big Four sur le marché de l'audit et de l'importance accordée à l'éthique dans la communication externe de ces cabinets, nous avons décidé de centrer notre étude sur les seuls Big Four (Pigé, 2003 ; Piot, 2007). Notre démarche a consisté à comparer le contenu de 21 entretiens menés avec des auditeurs, des responsables RH et des déontologues des Big Four avec les critères mis en avant dans les grilles d'évaluation des compétences et dans les fiches de postes utilisées par ces cabinets.

Les résultats dégagés révèlent 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 outils de gestion des compétences utilisés au sein de ces cabinets. Si l'éthique est mentionnée par les professionnels comme un des ingrédients clefs de l'expertise de l'auditeur, celle-ci n'est finalement qu'un critère marginal de sélection des candidats et d'évaluation des collaborateurs. Nous proposons plusieurs pistes permettant d'expliquer cette contradiction. L'article se structure en quatre temps. Dans une première partie, nous dressons une revue de la littérature consacrée à l'éthique comme compétence clef de l'auditeur au service du contrôle. Dans une deuxième partie, nous présentons le cadre théorique de notre recherche en synthétisant l'apport de la théorie de la structuration de Giddens. Puis, nous présentons le

cadre méthodologique de notre étude. Enfin, dans une dernière partie, nous présentons et discutons les résultats émergents.

1. La compétence éthique au service de la qualité de l'audit

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 ; Citron et Tafler, 1993). 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 son indépendance et à sa compétence, laquelle serait à la fois technique, éthique (Fortin et Martel, 1997 ; Herrbach, 2001 ; Richard, 2006 ; Ponemon, 1990 ; Prat dit Hauret, 2003, 2007) et relationnelle (Richard et Reix, 2002).

Parmi les compétences de l'auditeur, la compétence éthique a été l'objet de nombreuses études académiques. Après avoir défini la notion de compétence éthique, nous présenterons sa difficile évaluation puis nous dresserons une rapide synthèse de l'état des connaissances concernant les compétences éthiques des auditeurs financiers et leur contribution à la réduction des risques organisationnels.

1.1. L'éthique comme compétence

La notion de compétence éthique tend à être utilisée de plus en plus fréquemment en sciences de gestion (Arbouche, 2008 ; Kastrup, 2002 ; Martel et Fortin, 1997). Fortin et Martel (1997) définissent la compétence éthique comme la capacité d'un professionnel à rendre des jugements moraux. Pour Nillès (2002), il s'agit d'une « disposition individuelle à agir selon les vertus afin de rechercher la bonne décision dans une situation donnée ». La compétence éthique se distingue des notions voisines de performance morale et de sensibilité éthique. Elle est ce qui permet d'atteindre une solution juste et équitable pour les parties concernées et ne saurait donc se confondre avec la performance morale, qui désigne le fait d'atteindre un résultat juste et équitable. La notion de compétence éthique se distingue

également de la sensibilité éthique. En effet, la compétence éthique implique de savoir agir concrètement en situation et non seulement d'avoir conscience de l'existence d'un dilemme éthique, ce qui caractérise la sensibilité éthique. D'aucuns n'hésitent pas à évoquer une *technè* ou une pratique pour qualifier la compétence éthique (Carr, 1995 ; Bouchard, 2002), qui ne se confond pas avec le simple respect de règles ou de procédures. L'acteur compétent n'est pas celui qui applique automatiquement les règles et les procédures en vigueur mais au contraire celui qui sait reconnaître les situations singulières justifiant de déroger à ces règles ou d'en inventer de nouvelles.

Un dilemme éthique est une situation où le libre-arbitre d'un individu est mis à mal. La nécessité de décider entre plusieurs alternatives devient délicate parce chaque alternative possible conduit à appliquer des principes distincts voire contraires mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents. De nombreux logiciens tels que Ruth Marcus (1980) ont montré que l'existence de dilemmes éthiques découle de système normatifs inconsistants, qui contiennent des règles ne pouvant pas s'appliquer dans toutes les situations ou pour lesquels la hiérarchisation des valeurs et des règles de conduite n'est pas nette (Lemmon, 1962). La réalité quotidienne du travail de l'auditeur le place justement « au cœur d'importants conflits d'intérêt pour lesquels le code de déontologie professionnelle n'offre pas de solutions simples » (Prat dit Hauret, 2003 : 33). La compétence éthique permet dès lors au sujet d'apporter une réponse juste lorsque les règles sont défailtantes ou inapplicables, par exemple lorsqu'elles recommandent des actions incompatibles.

Dès lors, le terme de compétence nous semble particulièrement adapté pour désigner ce que l'individu met en œuvre pour parvenir à une décision juste dans la mesure où la compétence désigne une combinaison de ressources en vue de faire face à une situation donnée (Defélix, 2003). Les travaux consacrés aux compétences montrent que ces ressources

mobilisées sont variées : données ou informations mises à la disposition des salariés ou détenues par ceux-ci, outils, instruments, systèmes d'aide à la décision, routines organisationnelles, connaissances ou savoir-faire acquis par la formation, par l'expérience, aptitude, traits de personnalité, motivations, savoir-être, éléments culturels telles que les valeurs (Le Boulaire et Retour, 2008). La compétence est fortement contextualisée et dépend donc de la situation et plus largement de l'organisation. Cette définition précise également son caractère opératoire et donc mesurable (Defélix, 2003). Mais pour la mesurer encore faut-il la reconnaître (Merchiers et Pharo, 1992). C'est à l'occasion de l'établissement du support d'appréciation et/ou du référentiel compétence que l'entreprise formalise les compétences qu'elle reconnaît. L'étude des compétences éthiques des auditeurs implique dès lors d'analyser ces référentiels et leur utilisation dans les cabinets d'audit.

La compétence est un concept malléable et recouvre des éléments relativement variés. À la suite des psychologues américains, une distinction peut être réalisée entre les compétences nécessaires pour être efficace dans un travail - les « *hard competencies* » comprenant des savoirs et des savoir-faire - et les compétences permettant de distinguer les performances des individus dans un travail - dites les « *soft competencies* » regroupant les compétences comportementales au sens large (Mc Clelland, 1973). Il est possible de retrouver cette distinction dans le cadre la compétence requise pour assurer un audit de qualité. Une seconde distinction doit être faite entre les compétences requises par l'organisation pour satisfaire à une mission, celles mobilisées par les individus (c'est-à-dire réellement mises en œuvre), les compétences détenues par les individus mais non nécessairement mobilisées dans le cadre d'une mission et enfin les compétences potentielles qui n'ont pas encore été avérées (Retour, 2005 ; Rapiau et Retour, 2006).

1.2 La compétence éthique et son évaluation

À notre connaissance, aucune recherche ne s'est intéressée à l'évaluation des compétences éthiques. Les principaux outils de mesure développés appréhendent la sensibilité éthique des acteurs en se fondant sur la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969,1981). Dans le prolongement de la psychologie génétique de Piaget, Kohlberg considère que les individus voient leur capacité de raisonnement éthique se développer au fil des années et des expériences qu'ils traversent. Kohlberg identifie trois stades successifs de développement : le stade pré-conventionnel, le stade conventionnel et le stade post-conventionnel. Chaque stade est subdivisé en phases. Au cours du stade pré-conventionnel, le raisonnement moral serait essentiellement fondé sur la maximisation de l'intérêt personnel et immédiat. L'individu agirait par conformité à la morale pour échapper aux sanctions et si cela lui est profitable à court terme. Lors du stade conventionnel, l'individu prend conscience de son appartenance à une communauté, familiale ou professionnelle. Il intègre les attentes de cette communauté afin d'assurer sa place dans le groupe et la survie de cette communauté. Enfin, lors du stade post-conventionnel, l'individu intègrerait des principes et des valeurs universels à son raisonnement. Lors de ce stade, il serait prêt à transgresser les règles de sa communauté si sa vision de la justice l'exige (Gaa, 1992).

La compétence éthique, qui présuppose une sensibilité éthique proche du stade post-conventionnel, implique de savoir mettre en œuvre trois facultés essentielles : la différenciation, l'intégration et l'universalisation. La différenciation est la capacité à discriminer les différents intérêts et les valeurs morales en présence dans une situation donnée. L'intégration est la capacité de hiérarchiser les valeurs morales en donnant des priorités. Par exemple, faut-il faire passer la défense de sa famille et de son honneur avant le respect des lois et coutumes de son pays ? Enfin, l'universalisation désigne la capacité à énoncer des principes abstraits.

Plusieurs outils de mesure psychométriques ont été élaborés à partir de la théorie de Kohlberg. Le plus utilisé est le test DIT (Defining Issue Test), élaboré par Rest (1986). Ce test permet de calculer un P-score à partir d'un questionnaire basé sur les justifications apportées par les individus à leur décision face à six dilemmes éthiques qui leur sont présentés. Le P-score obtenu peut varier entre 0 et 95. Il augmente avec le niveau de développement moral atteint.

D'autres outils se fondent sur le locus de contrôle de Rotter (1966). Le locus de contrôle désigne la manière dont les individus analysent leur réussite ou leur échec en les attribuant à des causes internes découlant de l'activité de l'acteur (on parle alors de « locus interne ») ou de causes externes telles que la chance (on parle alors de « locus de contrôle externe »). Tsui et Gul (1996) montrent en effet que le locus de contrôle des auditeurs influence leur comportement éthique.

Enfin, des études plus marginales tentent d'analyser les représentations des individus et la place des valeurs et des principes moraux dans ces représentations. Élaborés à partir de la théorie de l'apprentissage signifiant d'Ausubel, des tests fondés sur le recours aux cartes conceptuelles permettent de mesurer la complexité du raisonnement moral d'un individu et l'importance relative des préoccupations éthiques dans son jugement professionnel (Trébuq et Noël, 2006 ; Chemangui et Noël, 2007). La mise en œuvre de ces tests demeure encore à ce jour à un stage exploratoire. Ces différents outils d'évaluation nous semblent incomplet dans la mesure où l'action éthique ne découle pas automatiquement de la prise de conscience d'un dilemme éthique. Rest (1986) présente la décision éthique comme la résultant de quatre étapes présentées dans la figure 2.

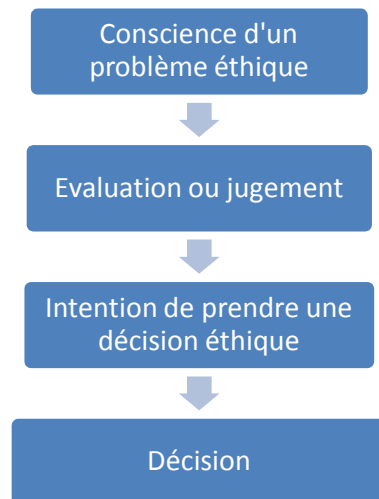


Fig. 1 : Les étapes de la prise de décision éthique selon Rest (1986)

Pour que l'enchaînement des différentes étapes aboutisse à une prise de décision éthique l'individu ne doit pas demeurer en tête à tête avec sa conscience. La compétence éthique ne se livre pas dans la pure introspection. L'individu doit connaître les outils existant au sein de son organisation et il doit maîtriser leurs conditions d'utilisation. Il doit également faire preuve d'esprit critique pour prendre de la distance vis-à-vis des procédures en vigueur. Ces dimensions sont négligées dans l'approche cognitive de l'éthique.

1.3 Les déterminants de la compétence éthique des auditeurs

Il est possible d'identifier deux catégories de recherches consacrées aux compétences éthiques des auditeurs.

Une première catégorie de recherches cherche à identifier les variables influençant sur leur niveau de développement moral cognitif (Prat dit Hauret, 2003 ; Beck et al., 1988 ; Shaub, 1994 ; Sweeney and Roberts 1997). Ainsi 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 ». Parmi les

variables testées, le genre (Simga-Mugan and al. 2005 ; Radtke, 2000) et l'expérience (Noël et Chemangui, 2008) influeraient sur la sensibilité éthique des auditeurs.

Une seconde catégorie de recherches visent à dresser une cartographie des compétences éthiques mobilisées en vue de parvenir à un audit de qualité. Une telle cartographie 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. Il s'agit ici de s'intéresser plus précisément à ce qui serait requis de la part des compétences individuelles en vue de réduire le risque d'audit (risque de non détection et risque de non révélation). D'autres tels que Jones (1991) et Trevino (1986) proposent des modèles visant à décomposer les différentes étapes du processus décisionnel qui conduit l'auditeur à adopter un comportement éthique. Les qualités intervenant à chacune des étapes repérées sont ensuite analysées. Toutefois 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, le fait qu'un auditeur affirme que l'éthique est une composante importante de sa compétence ne prouve pas que son action soit guidée par des valeurs et des principes éthiques au quotidien.

En outre, ces approches ont en commun de négliger l'importance du contexte social dans lequel évolue l'auditeur. Dillard et Yuthas (2002) soulignent que la plupart des recherches consacrées à l'éthique des auditeurs négligent les forces sociales et organisationnelles qui rendent possibles ou au contraire limitent l'action individuelle. Une telle posture est problématique dans la mesure où l'audit est le produit d'un travail en équipe contrôlé par une organisation. Comment prétendre dès lors s'intéresser à l'éthique des auditeurs, à ce qui explique leur jugement professionnel et leurs décisions en négligeant la réglementation, le

cadre organisationnel et les dynamismes sociaux avec lesquels ces professionnels composent ? De nombreuses études suggèrent que le « climat éthique » d'une organisation joue un rôle déterminant dans le comportement des salariés. Le climat éthique est une des facettes de la culture d'une organisation (Bartels et al., 1998 ; Ambrose et al., 2007). Selon Victor et Cullen (1987), le climat éthique détermine la manière dont les décisions éthiques sont prises au sein de l'organisation. Il inclut l'ensemble des perceptions individuelles des membres de l'organisation vis-à-vis des pratiques et des procédures liées à l'éthique. Selon Lord et DeZort, le climat éthique jouerait comme un frein ou au contraire un activateur des intentions éthiques des auditeurs.

De telles recherches nous invitent ainsi à nous intéresser au contexte organisationnel dans lequel les auditeurs prennent leurs décisions afin de comprendre la formation de leur compétence éthique. Dans le prolongement de la théorie de la structuration de Giddens (1976, 1984), nous entendons contribuer, dans cette étude, à une meilleure compréhension des dynamiques à l'œuvre au sein des Big Four.

2. Le cadre théorique : la théorie de la structuration de Giddens

Notre approche méthodologique est fondée sur la théorie de la structuration de Giddens. Cette théorie a été utilisée à plusieurs reprises pour comprendre les problèmes managériaux (Kechidi, 2005) notamment dans le domaine de la comptabilité (Macintosh 1994, 1995 ; Macintosh et Scapens 1990, 1991 ; Coad et Herbert, 2009 ; Briand, 2004 ; Englund and Gerdin, 2008 et Busco, 2008) et de l'éthique (Dillard et Yuthas, 2002). Selon Giordano (1998, p. 3), la théorie de Giddens offre « pour les sciences de gestion, un cadre privilégié pour concevoir l'action organisée dans des termes souvent présentés comme exclusifs ou irréconciliables ».

En effet, selon Giddens (1987), la vie sociale ne peut être réduite ni au simple jeu des acteurs, ni à la définition d'une structure organisationnelle. Il propose de dépasser les

dichotomies habituelles entre l'individu et la société, une approche micro ou macro, le local et la global, en leur substituant la notion de 'dualité de structure'. Par cette expression, Giddens souligne que les règles et les ressources déployées par les agents sont à la fois la condition et le résultat de leurs actions. Étudier la structuration des systèmes sociaux revient à étudier « les modes par lesquels ces systèmes, qui s'ancrent dans les activités d'acteurs compétents, situés dans le temps et dans l'espace et faisant usage des règles et des ressources dans une diversité de contextes d'action, sont produits et reproduits dans l'interaction de ces acteurs et par elle » (Giddens, 1987, p. 74). Giddens ambitionne d'expliquer la constitution et l'évolution des systèmes sociaux à partir de trois dimensions en inter-relations : l'action humaine, les structures et les modalités. La structure est définie comme l'ensemble des règles et des ressources permettant l'interaction entre les acteurs. Il convient de distinguer les règles et les procédures. Les règles peuvent prendre la forme de procédures. La procédure décrit directement l'agencement d'une action. Elle scande les actes à enchaîner en vue de respecter la règle qui en constitue son cadre interprétatif. Enfin, les modalités contribuent à rendre plus claires les dimensions de la dualité de structure dans l'interaction.

Giddens identifie trois dimensions structurelles des systèmes sociaux : une dimension sémantique, une dimension de domination et une dimension de légitimation de l'action. La dimension sémantique permet aux acteurs de donner du sens à leurs actions. Les schèmes d'interprétation jouent le rôle d'un réducteur d'incertitude, dans la mesure où les acteurs vont grâce à eux disposer des clefs de compréhension nécessaires pour décrypter les comportements individuels et collectifs. Giddens définit les schèmes d'interprétation comme « les modes de représentation et de classification qui sont inhérents aux réservoirs de connaissance des acteurs et que ceux-ci utilisent de façon réflexive dans leurs communications » (Giddens, 1987, p. 79). La dimension de domination définie comme la « faculté de déployer continuellement dans la vie quotidienne, une batterie de capacités

causales » (Giddens, 1987, p. 63) est à l'origine des règles de comportement et dans le contrôle des ressources de l'action. Ces règles peuvent être plus ou moins codifiées. Enfin selon la dimension de légitimation, le respect de la règle devient un moyen de légitimation de l'action. En sanctionnant le non-respect de la règle, les structures de légitimation visent à contrôler l'action.

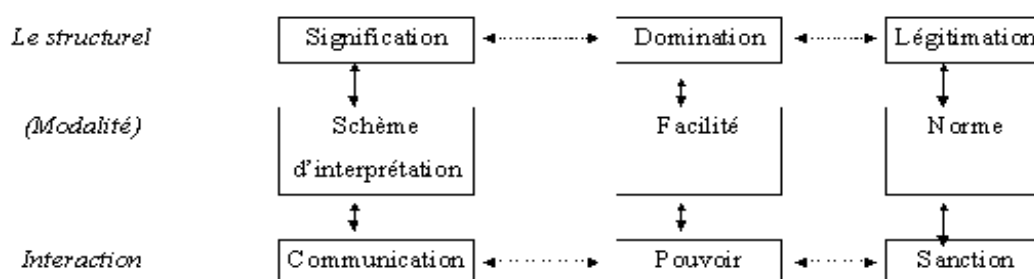


Fig. 2. Les dimensions de la dualité du structurel (Giddens, 1987, p. 78)

En vue de comprendre la place accordée aux compétences éthiques au sein des Big Four, nous entendons analyser la 'dualité de structure' à l'œuvre dans ces cabinets. Cette démarche implique de nous intéresser non seulement aux règles et aux procédures en vigueur mais également à l'activité des auditeurs et au discours produit par les cabinets d'audit. En effet, selon Giddens, les structures de signification doivent toujours être étudiées en relation avec la domination et la légitimation, en vue de souligner l'influence du pouvoir dans la vie sociale. Dès lors, nous entendons confronter les règles et procédures aux pratiques de gestion des compétences éthiques des auditeurs et à leur activité. Il ne s'agit donc pas seulement de décrire les ingrédients de la compétence éthique des auditeurs mais de saisir comment ces ingrédients peuvent être reconnus, favorisés ou inhibés par l'organisation.

3. Méthodologie

Nous avons limité le champ de notre étude aux seuls Big Four dans la mesure où ils représentent les principaux acteurs du marché de l'audit en France. L'objet de notre recherche est de comprendre comment les grands cabinets d'audit internationaux (ou Big Four) identifient et gèrent les compétences éthiques de leurs collaborateurs. Pour se faire, nous avons adopté une démarche qualitative peu courante en audit, alors même qu'elle est présentée par Gendron (2009) et Humphrey (2008) comme une approche pertinente, légitime et prometteuse. Nous avons ainsi choisi de confronter les compétences déclarées par les auditeurs légaux aux pratiques de management des ressources humaines des cabinets d'audit, cristallisées dans les supports d'évaluation des compétences et dans le référentiel compétence utilisé, et aux règles et procédures définies par les cabinets en matière d'éthique.

À cette fin, nous avons mené deux séries d'entretiens semi-directifs. Nous avons tout d'abord mené 16 entretiens auprès d'auditeurs (juniors, seniors et managers) en exercice dans un Big Four en France. Ces entretiens nous ont permis d'établir la liste des compétences déclarées par les auditeurs. Puis nous avons mené une série de 5 entretiens avec des associés responsables RH ou responsables de l'éthique et de la déontologie du cabinet afin de déterminer quelles étaient les compétences requises par le cabinet et comment les compétences éthiques étaient favorisées ou ignorées par l'organisation. Nous avons complété les données émergents des entretiens par l'analyse de documents internes et externes tels que les fiches d'évaluation des compétences utilisées au sein des Big Four, les rapports de transparence et les Chartes et codes développés en interne.

Entre 2008 et 2010, seize entretiens ont été menés auprès d'un échantillon d'auditeurs en poste dans un Big Four (7 juniors, 7 seniors et 2 managers). Chaque Big Four est représenté. La composition de l'échantillon est présentée dans le tableau 1. La majorité des répondants étaient des hommes (9) diplômés d'une école de commerce (14) qui exercent dans un cabinet

situé en province (10). Chaque entretien individuel a durée entre 40 et 50 minutes. Il a été conduit soit en face à face, soit par téléphone ou via internet à partir de la grille d'entretien présentée en annexe. Les auditeurs ont été invités à s'exprimer sur trois dimensions :

- les outils et procédures utilisés : quels sont les outils techniques ou organisationnels nécessaires 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 parties prenantes de leur activité : quels sont les acteurs impliqués dans votre activité ?

Grade	Expérience	Fonctions	Représentation dans l'échantillon
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 	7 auditeurs des 4 cabinets
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 	7 auditeurs des 4 cabinets
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 	4 auditeurs des 4 cabinets
Associé	Titulaire du diplôme d'expertise comptable	<ul style="list-style-type: none"> -Gestion du cabinet Business developpement 	3 associés de 2 cabinets

Tableau 1 – Présentation de l'échantillon

Les entretiens ainsi réalisés ont fait l'objet d'une analyse de contenu qui s'appuie sur les méthodes et les formats de présentation des données préconisées par Miles et Huberman (1991). Elle s'articule en trois phases : la condensation des données, la présentation des données et l'élaboration des résultats.

Nous avons également procédé à l'analyse de contenu des données secondaires collectées sur les Big Four. Ces données comprennent des documents internes et externes tels que les rubriques des sites internet des Big Four consacrées aux valeurs du cabinet, les rapports de transparence de l'année 2009, les chartes éthiques et les codes de conduite, ainsi que les outils de gestion des compétences utilisés. En effet, dans un Big Four, chaque mission donne lieu à une évaluation des membres de l'équipe constituée. Cette évaluation a pour finalité de 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), 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) et d'orienter l'évolution du collaborateur au sein du cabinet.

Nous avons notamment eu accès aux modèles de fiches d'évaluation de fin de mission utilisées dans les cabinets d'audit. Notre démarche a 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 confrontées avec les données issues des entretiens réalisés auprès des auditeurs et auprès des associés responsables des ressources humaines ou de l'éthique dans le cabinet.

4. Résultats et discussion

Les résultats dégagés font apparaître la forte similarité de la gestion des compétences éthiques au sein des Big Four. Ces cabinets sont organisés de la même manière, les valeurs affichées sont quasiment identiques et l'analyse des entretiens menés avec les professionnels de l'audit et les responsables des ressources humaines n'ont pas permis de dégager de réelles différences dans la définition des compétences requises et dans leur gestion quotidienne. Cette homogénéité justifie que notre analyse soit globale et s'applique à l'ensemble des Big Four.

4.1. Une compétence éthique reposant sur la stricte application des règles et des procédures

Si la quasi-totalité des auditeurs interrogés soulignent l'importance de la compétence éthique dans la réalisation de leur mission, cette compétence n'est mentionnée que lorsqu'on les interroge spécifiquement sur ce domaine. Spontanément, les auditeurs font d'abord référence à des compétences techniques (comptables, financières, méthodologie de l'audit, juridiques...), à des capacités d'organisation (planification des activités, réactivité face à des imprévus), à des capacités d'adaptation à des environnements différents, et à des compétences relationnelles (qualité de communication avec le client, avec les collègues...) et de leadership. Ces compétences sont toujours mentionnées en premier comme les ingrédients essentiels de l'activité de l'auditeur.

Au-delà de ce premier constat, la compétence éthique est définie par les auditeurs comme la capacité à respecter les règles et les procédures en rigueur. Voici par exemple comment cet auditeur junior nous présente son métier : *« Effectuer son métier selon les normes professionnelles, c'est un métier très réglementé. L'éthique d'un auditeur est définie par la profession, on n'invente rien, il faut juste respecter les règles qui ont été pensées, définies par le cabinet et les organes de contrôle »*. Un manager en charge du recrutement précise : *« Il y a peu de place pour l'invention ou l'imagination. L'éthique se résume à une question d'intégrité. Il faut appliquer les règles fixées par le cabinet. »* Plusieurs auditeurs avouent ne pas toujours comprendre les raisons qui justifient les règles structurant leur

activité. Une auditrice junior précise « *Parfois je trouve un peu frustrant lorsque j'ai mis du temps à contrôler un poste et que j'ai trouvé un écart significatif qu'on me dise « tu laisses ». Mais je le mets de côté et je me dis qu'il doit y avoir une raison. »* Un manager exprime le sentiment d'une discordance entre l'exigence de qualité affichée par son cabinet et la constante réduction du temps alloué aux opérations de contrôle, justifiée par des raisons budgétaires. « *Ce que je vis mal c'est le fait de devoir toujours comprimer l'enveloppe de temps. Il y a d'un côté les discours d'exigence et de qualité totale et de l'autre la pression commerciale qui impose de composer avec les procédures. »*

Ces règles sont multiples. Il s'agit tout d'abord, de respecter les règles d'indépendance vis-à-vis du client, qui imposent par exemple à l'auditeur de ne pas détenir d'action des clients du cabinet, de ne pas accepter de cadeaux et de ne pas avoir des liens personnels avec les clients. Les Big Four ont mis en place plusieurs systèmes de contrôle en vue de vérifier que les auditeurs respectent ces règles. Chaque auditeur doit périodiquement attester sur l'honneur qu'il ne détient aucune action des clients du cabinet. Si tel était le cas, il devrait s'engager à les céder sous un bref délai sous peine de sanctions disciplinaires pouvant aller jusqu'au licenciement. Le respect du secret professionnel est également une dimension forte de la compétence éthique de l'auditeur. Celui-ci ne doit pas divulguer ou utiliser les informations auxquelles il a accès au cours de ses missions à des fins personnelles. Ce qui se joue ici, c'est la capacité de l'auditeur à comprendre le champ d'application de ces règles et sa volonté de les respecter en mobilisant les ressources techniques et humaines de son cabinet.

« *L'éthique est d'abord une compétence individuelle, le produit de son histoire* » précise un des auditeurs interviewés. Les traits de caractère tels que l'intégrité, la persévérance, l'humilité et la capacité à prendre de la distance sont mentionnés par les auditeurs comme étant nécessaires à la réalisation d'un audit de qualité. Comme le mentionnent certains auditeurs, il est toujours possible de mentir, de faire semblant. Ce qui va

alors distinguer les auditeurs, ce sont leurs valeurs. Un auditeur nous relate le cas suivant : *« Par exemple, tu trouves une erreur et ça te casse les pieds parce que ça te fait perdre du temps. C'est ton sens de l'éthique qui fait que tu relèves quand même l'erreur. Et à tous les tous les échelons, tu es confronté à ce type de problème »*. *« Pour moi, l'éthique c'est la conscience professionnelle. Il faut se conduire en professionnel. Tu es là pour représenter ton entreprise. Donc ton comportement peut nuire à l'image de ton employeur. Ce n'est pas uniquement toi qui es en jeu, mais la fonction que tu représentes »* (un auditeur). L'image que l'auditeur va donc se forger de son employeur, le respect qu'il aura pour lui, jouent comme un facteur susceptible de renforcer le comportement éthique des auditeurs.

Enfin, pour respecter les règles, les auditeurs ont accès à plusieurs ressources. L'utilisation de ces ressources est une composante de la compétence éthique. Un auditeur senior précise *« Si j'ai des doutes, je peux avoir accès au code de conduite. C'est comme un guide »*. Ou encore : *« lorsque nous rencontrons un problème d'ordre éthique, une question, on envoie un mail à la cellule Risk Management. Et ils nous donnent la position du cabinet, ce qu'il convient de faire. Ils nous rappellent les procédures à appliquer »* (un auditeur junior). De plus, 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. Le fait de ne pas être seul face au client est d'ailleurs très sécurisant »* (un auditeur senior). Cet aspect ressort de la quasi-totalité des entretiens menés.

Il convient à présent d'analyser quels sont les éléments structurant l'activité d'audit dans un Big Four et quelles sont les modalités qu'ils ont introduite depuis 2003 afin de renforcer le comportement éthique de leurs collaborateurs.

4.2. Les règles et les ressources mobilisées dans la mise en oeuvre de la compétence éthique

Les règles encadrant le comportement professionnel des auditeurs sont à la fois d'origine externe (elles s'imposent ainsi à tous les auditeurs qu'ils exercent leur activité dans un Big four ou non) et interne (elles ne s'imposent qu'aux seuls collaborateurs des Big Four). L'audit est une activité hyper-réglémentée. En France, les commissaires aux comptes doivent respecter un Code de déontologie professionnelle qui encadre les conditions d'exercice de leur mission, en définissant, en particulier les obligations de l'auditeur en termes d'intégrité, d'impartialité, de compétence, d'indépendance, de secret professionnel et de respect des règles professionnelles. Le code de déontologie de la profession, publié le 16 novembre 2005, a été modifié en 2008 et en 2010. Les commissaires aux comptes doivent également respecter des normes d'exercice professionnel qui ont pour objet l'éthique et le comportement professionnel des auditeurs. Ces normes élaborées par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), sont soumises à l'avis du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, puis transmises au Ministre de la Justice pour homologation. Les normes d'exercice professionnel ont le statut de règles juridiquement contraignantes et sont opposables aux tiers. L'application de ces règles est contrôlée par les instances de régulation professionnelle que sont la CNCC et le H3C qui ont un pouvoir de sanction vis-à-vis des auditeurs.

Les scandales financiers de ces dernières années ont conduit les Big Four à développer de nombreuses ressources dont la finalité est de renforcer et de favoriser le comportement éthique de leurs collaborateurs. Les modalités mises en œuvre par les Big Four correspondent aux trois dimensions définies par Giddens : signification, légitimation et domination.

Structure de signification

Tous les cabinets ont défini des valeurs qui doivent inspirer et guider l'activité quotidienne de leurs collaborateurs. Ces valeurs sont rapellées sur de nombreux supports de communication (site internet, plaquettes...).

PWC	Deloitte	Ernst and Young	KPMG
-----	----------	-----------------	------

Excellence (Agilité, Apprentissage, Innovation) Teamwork (Respect de chacun et partage du savoir et de l'expérience) Leadership (Courage, Vision, Intégrité) Responsabilité Sociale de l'Entreprise	Intégrité Valeur exceptionnelle pour nos clients et nos marchés Engagement les uns envers les autres Force et diversité culturelle	Intégrité Respect mutuel Teamwork Courage des leaders Savoir bâtir des relations justes et durables	Intégrité Exemplarité Teamwork Respect Perspicacité Honnêteté Engagement
--	--	---	--

L'associé en charge de la déontologie et de la RSE de l'un des Big Four précise « *la RSE est une composante de l'éthique* ». En donnant naissance à une fondation finançant des projets humanitaires, ce cabinet entend non seulement délivrer un message à ses collaborateurs pour montrer l'importance d'un comportement éthique en dehors des activités strictement professionnelles mais il entend également créer un climat propre à encourager l'intégration des valeurs promues par le cabinet : « *L'éthique est une sorte de marche-pied. Il faut dépasser les textes et les organisations pour aller vers les pratiques, car les pratiques vont nécessairement rejaillir sur le comportement quotidien des collaborateurs. En travaillant dans une société soucieuse du bien-être social, on devient meilleur* ». Les compétences éthiques visées ici dépassent alors largement le simple respect des règles. Le cabinet cherche à

apporter aux auditeurs les schémas interprétatifs et les stocks de connaissances qui favoriseront un comportement éthique dans leur activité professionnelle. Il s'agit alors pour les Big Four de s'assurer que les valeurs du cabinet ont un sens pour leurs collaborateurs et qu'ils connaissent les procédures définies par le cabinet en vue de s'assurer du respect des règles déontologiques.

Les formations proposées par les cabinets jouent un rôle prépondérant dans le développement de structures de signification communes aux collaborateurs. Un des cabinets demande ainsi à tous ses collaborateurs de suivre des programmes de formation sur l'éthique et la déontologie en plus de tous les modules liés à sa fonction ou à son métier. Cet autre cabinet réunit tous les ans les nouveaux recrutés pour un séminaire de trois jours. Ce stage est l'occasion de découvrir Simulethic, un jeu d'entreprise basé sur des situations auxquelles les auditeurs peuvent être confrontés. Chaque Big Four a également mis en ligne sur l'intranet du cabinet l'ensemble des documents et des procédures à appliquer. Les collaborateurs sont invités à les consulter régulièrement et notamment en cas de dilemme éthique. Des mails automatiques sont envoyés aux employés afin de les alerter de toute modification apportée à ces ressources. En outre, afin de suivre l'évolution de la perception des collaborateurs en ce qui concerne la gestion éthique du cabinet, les Big Four ont mis en place des enquêtes de satisfaction périodiques dont l'analyse permet aux associés de prendre conscience des attentes des collaborateurs notamment dans le domaine éthique.

De façon plus marginale, lors du recrutement et plus spécifiquement de l'entretien avec l'associé, l'adéquation des valeurs du candidat à celle du cabinet est vérifiée. *« L'entretien mené avec l'associé est un moyen de s'assurer que le candidat partage les valeurs du cabinet (excellence, leadership et travail d'équipe)...Ce n'est pas un entretien destiné à évaluer la sensibilité éthique mais plutôt la compatibilité des valeurs entre lui et le*

cabinet » (associé RH). Les candidats qui se révéleraient en inadéquation avec les valeurs du cabinet ne seraient pas intégrés au cabinet.

Structure de légitimation

Chacun des Big four dispose depuis 2003 de Codes de conduites et de chartes par lesquels il précise les règles exprimées dans le Code de déontologie et les normes d'exercice professionnel en règles de conduite opérationnelles. Ces codes et chartes définissent les droits et les devoirs de chaque catégorie d'auditeurs : junior, senior, manager et associé. Des sanctions disciplinaires peuvent s'imposer aux collaborateurs qui ne respecteraient pas les règles exposées dans ces supports. Le Code de conduite de l'un des Big Four souligne que les collaborateurs doivent respecter les principes qui y sont contenus et les appliquer dans leur conduite de tous les jours. Cet autre cabinet indexe le Code de conduite au contrat de travail de ses collaborateurs afin de marquer symboliquement l'engagement des collaborateurs à respecter ce Code.

Structure de domination

Plusieurs ressources ont été mises en place par les Big Four pour favoriser un management de l'éthique et un développement des compétences éthiques des collaborateurs. Tout d'abord, la chaîne hiérarchique définit les interlocuteurs pertinents en cas de dilemme éthique. Tous les cabinets d'audit disposent également d'une procédure d'alerte (wistleblowing) qui permet aux collaborateurs qui rencontrent une difficulté professionnelle ou personnelle de pouvoir en informer une cellule composée d'un associé en charge des ressources humaines, du déontologue et du risk management partner. Cette cellule mène une enquête afin de vérifier la véracité des faits portés à sa connaissance et peut le cas échéant sanctionner les comportements contraires aux règles du cabinet. Plus encore, pour assurer l'application du Code de conduite et de la Charte des associés, l'un des Big Four a développé un réseau mondial comprenant environ 80 personnes. Ce réseau définit les objectifs de mise

en œuvre du code de conduite et de la charte des associés et de rappelle aux différents responsables les exigences portées par le Code. La constitution d'un département déontologie et responsabilité sociale aux côtés du département risk management permet aux cabinets de contrôler l'application des règles dans le cabinet et de faire évoluer ces règles face à l'évolution de l'environnement juridique et économique. Enfin l'un des cabinets récompense par la remise d'un prix (les Chairman's values Award) les collaborateurs qui ont le mieux incarné au cours de l'année les valeurs du cabinet.

Les ressources à la disposition des collaborateurs des Big 4 sont résumées dans le tableau ci-après. Ce tableau souligne ainsi l'importance des ressources formelles collectives vis-à-vis des autres types de ressources (informelles ou individuelles).

Tableau 2 - Les ressources à l'appui des compétences éthiques des auditeurs

	Ressources informelles	Ressources formelles
Ressources individuelles	Qualités personnelles, Système de valeurs Expérience	Evaluation individuelle
Ressources collectives	Echange d'expériences Discussion / Echange entre les collègues	Code de déontologie de la profession et Normes d'exercice professionnel Charte des associés Code de bonne conduite Pratiques de GRH (formation éthique, processus de sélection, d'évaluation) Cellule de risk management Dispositif d'alerte professionnelle Cellule de déontologie

4.3. L'évaluation des auditeurs : un axe de développement de la gestion des compétences éthiques des Big Four

Le processus d'évaluation dans les Big Four est strictement formalisé. Après chaque mission, les auditeurs juniors et les auditeurs seniors s'auto-évaluent et sont évalués par leur

responsable hiérarchique en utilisant la grille d'évaluation des compétences requises définie par le cabinet. 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, leadership...).

Si la compétence éthique n'est pas évaluée en tant que telle, quelques items y font toutefois référence. Par exemple, dans ce cabinet, l'évaluation porte sur le « respect des obligations d'indépendance et du secret professionnel » et sur le « respect des valeurs de la firme ». Dans cet autre cabinet, trois critères d'évaluation sur les onze utilisés font explicitement référence aux valeurs affichées du cabinet (respect des autres, travail d'équipe et protection de la réputation du cabinet). Cependant, les pratiques d'évaluation telles qu'elles sont décrites par les auditeurs et les responsables des ressources humaines attestent de la place secondaire de la compétence éthique dans l'évolution de carrière des auditeurs. Certes, l'évaluation peut être l'occasion de déceler des comportements contraire à l'éthique. Par exemple, cet auditeur nous fait part d'un cas d'erreur relevé dans le travail d'un auditeur junior : *« Si tu vois qu'il y a une erreur : soit il n'a pas fait exprès, tu lui expliques qu'il faut qu'il s'améliore parce que là ça va pas. S'il l'a fait sciemment, tu le recadre parce que dans ce cas ça remet en cause son éthique. C'est pour cela que tu fais des évaluations »* (un auditeur senior). Mais à l'inverse le fait de faire preuve d'éthique ne sera pas toujours un facteur d'évolution de carrière. Un manager souligne que *« le secret d'une carrière réussie consiste à débarrasser des cas délicats en les affectant à d'autres collègues afin de ne pas placer le cabinet dans une situation délicate »*.

Les Big Four ont introduit de nombreux changements dans leur organisation afin de favoriser le comportement éthique de leurs collaborateurs. De nombreuses ressources ont été mises à leur disposition. Cependant, dans la perspective de la théorie de la structuration, l'introduction d'artefacts éthiques n'induirait pas de changement effectif des comportements si les normes de conduite et les valeurs n'ont pas été assimilées par les acteurs. Or les structures de légitimation ne reflètent pas encore totalement les structures de signification. Si les cabinets ont créé de nombreux outils, le management des ressources humaines n'a pas encore intégré l'importance des compétences éthiques notamment dans l'évaluation des collaborateurs. Or les processus d'évaluation sont au cœur des processus de gestion des ressources humaines (Catano et al., 2007) car la majeure partie des décisions relatives à la carrière d'un auditeur sont prises en fonction de l'évaluation de ses compétences. Renforcer la prise en compte de la compétence éthique dans l'évaluation des auditeurs pourrait contribuer à une meilleure assimilation des normes de conduite. Les cabinets ont fait le choix d'un management par l'exemplarité fondé sur l'idée selon laquelle la conduite responsable et éthique de quelques uns et notamment des associés permettra d'inspirer et de motiver les autres collaborateurs. Par exemple, le projet Ulysse développé par PWC répond à cet objectif.

Conclusion

Cette étude a permis de mettre en avant un paradoxe : alors que l'éthique professionnelle est mentionnée comme une compétence clef des auditeurs mise en avant dans la communication des Big Four à l'attention des jeunes diplômés, celle-ci n'est pas réellement intégrée par le management des ressources humaines. En effet, les résultats dégagés soulignent la contradiction qui existe entre les discours des auditeurs et des associés en charge de l'éthique et les pratiques de gestion des compétences. Finalement, le recrutement et la gestion de carrière accordent assez peu de place aux compétences éthiques des auditeurs, ce qui est peu surprenant. En effet, comme le soulignent Dillard et Yuthas (2002), le changement

dans la pratique concrète des auditeurs nécessite qu'ils soient en mesure de redéployer les ressources mises à leur disposition. Ils doivent pour cela disposer des connaissances et des schèmes d'interprétation nécessaires. Si dans le cadre de la théorie de la structuration de Giddens, le changement résulte de l'activité, il présuppose une modification des structures de signification et de légitimation. Les ressources développées par les Big Four sont encore trop récentes pour avoir permis une réelle modification des comportements. En outre, les pressions marchandes, vécues par les auditeurs comme des contraintes se faisant au détriment de la qualité de leur contrôle, invitent certains à un certain cynisme vis-à-vis des valeurs affichées par leur cabinet et le sentiment exprimé dans le travail de thèse de Guénin (2008) de vivre comme un équilibriste sur une « corde raide ».

Toutefois, la méthodologie utilisée exige d'examiner avec prudence les résultats émergents. En effet, en travaillant sur du déclaratif, nous n'avons eu qu'un accès indirect aux compétences mobilisées et à l'activité des auditeurs. Giddens distingue en effet à juste titre la conscience pratique et la conscience discursive des acteurs. La conscience discursive renvoie à tout ce que les acteurs peuvent verbaliser tandis que la conscience pratique vise ce que les acteurs connaissent sans pouvoir nécessairement l'exprimer directement dans leur discours. Nous n'avons eu accès dans notre étude qu'à la conscience discursive ce qui ne nous permet pas nécessairement de dresser un tableau exhaustif des compétences éthiques mobilisées par les auditeurs. En outre, il serait intéressant d'étendre l'analyse aux autres cabinets d'audit en France mais également à l'étranger. Certaines études suggèrent en effet que les auditeurs exerçant dans les Big Four témoigneraient d'une moins grande indépendance intellectuelle que les autres (Gendron et al., 2006). Des recherches futures destinées à comparer les pratiques de gestion des compétences éthiques dans les Big Four et dans les autres cabinets s'avèreraient ainsi très intéressantes.

Références

- Abdolmohammadi M.J., Shanteau J. (1992), "Personal Attributes of Expert Auditors", *Organizational Behavior and Human Decision Process*, November, Vol. 53, N°2, pp. 158-173.
- Ambrose, M. L., A. Arnaud and M. Schminke: 2007, "Individual Moral Development and Ethical Climate: The Influence of Person-Organization Fit on Job Attitudes", *Journal of Business Ethics* 77, 323-333.
- 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.
- Aubret J., Gilbert P., Pigeyre, F. (2005), *Management des compétences – Réalisations concepts analyses*, Dunod.
- Bartels, L., E. Harrick, K. Martel and D. Strickland: 1998, "The relationship between ethical climate and ethical problems within human resources management", *Journal of Business Ethics* 17, 799-804.
- Bedard J.C. (1989), "An archival Investigation on Audit Program Planning" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 9, N°1, p. 57-71.
- Bédard, J. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality. *Accounting, Organizations and Society* 14: 113-152.
- Bertin E. (2004), "Réflexions sur la compétence en Audit" in *Journée de recherche AFC-AGRH : les aspects humains du contrôle et de l'audit*, Rennes.
- Bonner S. E., Lewis B.L. (1990), "Determinants of Auditor Expertise", *Journal of Accounting Research*, 21, p. 1-20.

- Bouchard, Nancy (2002). A Narrative Approach to Moral Experience Using Dramatic Play and Writing, *The Journal of Moral Education* (31:4), 28 p.
- Briand, L. (2004), "Reconceptualisation du contrôle de gestion : une étude de cas fondée sur la théorie de la structuration", *Comptabilité Contrôle Audit*, 12(1), p. 283-295.
- Carr, D. (1995) Roughing out the ground rules: reason and experience in practical deliberation. [Review of J. Dunne, *Back to the Rough Ground* (Notre Dame, IN: University of Notre Dame Press, 1993)] *Journal of Philosophy of Education*, 29 (1), p. 137-147.
- Citron D.B., Taffler R.J. (1992), "The Audit Report under going concern Uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, Vol. 22, N° 88, p. 337-345.
- Dejoux C. (1998), "Gestion des compétences individuelles et organisationnelles : présentation d'une classification d'entreprises", *Gestion 2000*. mars-avril, p. 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*, Vuibert.
- Dietrich A. (2008), *Le management des compétences*, Vuibert.
- Fortin J., 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, p. 59-76.
- Gendron, Y. (2009), "Discussion of 'The Audit Committee Oversight Process': Advocating Openness in Accounting Research", *Contemporary Accounting Research* 26(1), p. 123-134.
- Gendron, Y., Duddaby, R., Lam, H. (2006), "An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence", *Journal of Business Ethics* 64, p. 169-193.

- Giddens, A. (1984), *The Constitution of Society. Outline of the Theory of Structuration*. Cambridge: Polity.
- Giddens, A. (1990), *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity (publisher).
- Hamel, G., C.K. Prahalad (1994). *Competing for the Futur*, Cambridge, MA: Havard Business School Press.
- Gilbert P., Parlier M. (1992), “La compétence : du "mot-valise" au concept opératoire”, *Actualité de la formation permanente*, n° 116, janv.-fev.
- 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*, l’Harmattan, p. 213-230.
- Giordano Y. (1998). « La théorie de la structuration d’Anthony Giddens. Quels apports pour les sciences de gestion ? », *Revue de gestion des ressources humaines*, 26(3), p. 3-17.
- Gonthier Besacier N., Hottegindre G. (2009), “L’impact des récentes évolutions réglementaires sur la qualité de l’audit : étude exploratoire auprès des préparateurs et des auditeurs”, in 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.
- Humphrey, C.: 2008, “Auditing research: a review across the disciplinary divide”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21(2), p. 170-203.
- Kastrup V. (2002), “A propos de l’apprentissage de la compétence éthique”, *Intellectica*, n° 35, p. 299-322.

- Kechidi M. (2005), « La théorie de la structuration. Une analyse des formes et des dynamiques organisationnelles », *Relations Industrielles*, 60(2), p. 348-369.
- 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.), Harper & Row.
- Le Boterf G. (1994), *De la compétence, essai sur un attracteur étrange*, Les Editions d'Organisation.
- 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.
- Lemmon, E.J. (1962), "Moral Dilemmas," *The Philosophical Review* 70, p. 139-158.
- 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.
- Lord, A., F. T. DeZoort (2001), "The impact of commitment and moral reasoning on accountants response to social influence pressures", *Accounting, Organizations and Society* 26, p. 215-235.
- Macintosh, N. B. (1994), *Management accounting and control system* (Wiley, Chichester).
- Macintosh, N. B. (1995), "The ethics of profit manipulation: a dialectic of control analysis", *Critical perspectives on accounting* 6(4), p. 289-315.

- Macintosh, N. B., W. Scapens (1990), "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organizations and Society* 15, p. 455-477.
- Macintosh, N. B., W. Scapens (1991), "Accounting and control systems: a structuration theory analysis", *Journal of Management Accounting Research* (Fall), p. 131-158.
- Marcus, Ruth Barcan (1980), "Moral Dilemmas and Consistency," *The Journal of Philosophy* 77, p. 121-136, [republié in Gowans (1987): 188-204]
- McClelland D. (1973), "Testing for Competence rather than for Intelligence", *American Psychologist*, vol. 1, p. 1-14.
- Merminod, N. (2006), "Catégorisation des activités des acheteurs professionnels", *Gestion* 2000, n°4, p. 273-290
- Merchiers J., Pharo P. (1992), "Eléments pour un modèle sociologique de la compétence d'expert", *Sociologie du Travail*, n°1, p. 47-63.
- Miles M., Huberman A. (1991), *Analyse des données qualitatives – recueil de nouvelles méthodes*. De Boeck Université.
- Nilès J.J. (2002), "Comment mesurer l'éthique des acheteurs ? ", *Entreprise Ethique*, n° 17, p. 65-73.
- 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, p. 77-94.
- Pemartin D. (1999), *Gérer par les compétences ou comment réussir autrement ?*. Cae, EMS.
- Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit". *Revue Française de Gestion*, n° 147, p. 87-103.

- Pincoff E.L. (1986), *Quadarities and virtues*, 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*, p. 227-251.
- Power M. (2003), "Auditing and the Production of Legitimacy", *Accounting, organizations and society*, 28 (4). p. 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. (2007), "Éthique et decision d'audit", *Comptabilité Contrôle Audit*, N°13, vol. 6, p. 69-85.
- Radtke, R.R. 2000. The Effect of Gender and Setting on Ethical Sensitive Decisions. *Journal of Business Ethics* 24: 299-312.
- Rapiau, MT et Retour, D. (2006). "Gestion des compétences et formation au sein de l'entreprise", *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.
- Simga-Mugan C., B.A. Daly, D.Onkal and L. Kavut. (2005), "The Influence of Nationality and Gender on Ethical Sensitivity: an Application of the Issue Contingent Model". *Journal of Business ethics* 57(2): 139-159.
- Shaub, M. (1994), "An Analysis of the Association of the Traditional Demographic Variables with the Moral Reasoning of Auditing Students and Auditors". *Journal of Accounting Education* (12): 1-16.
- Sweeney, J., R.W. Roberts. 1997. Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organisation and Society*. 22(3-4): 337-352.
- Sweeney, J. 1995. The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis. *Research on Accounting Ethics* 1: 213-34.
- Tremblay M., Sire B. (1999), "Rémunérer les compétences plutôt que l'activité ? ", *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 129-139.
- Victor, B. and J.B. Cullen: 1987, "The Organizational Bases of Ethical Work Climates", *Administrative Science Quarterly* 33, 101-125.
- Watts R.L., 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>.../...</p>					<p>Auto évaluation</p> <p>Évaluateur</p>
<p>Méthodologie 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>.../...</p>					<p>Auto évaluation</p> <p>Évaluateur</p>
<p>Normes professionnelles Par exemple :</p>					<p>Auto évaluation</p>

<ul style="list-style-type: none"> - Connaissance des principes comptables et des normes d'audit français - Connaissances des principes comptables et des normes d'audit IAS / US / ... - Connaissance des réglementations en matière de gouvernement d'entreprise 					Évaluateur
<p>Technologies Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sensibilité / connaissance des systèmes d'information et des environnements informatiques - Connaissance des outils informatiques de la firme 					Auto évaluation Évaluateur
<p>Compétences linguistiques liées au métier Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Connaissance de l'anglais : écrit, lu et parlé (anglais opérationnel, anglais technique...) - Connaissance d'une autre langue 					Auto évaluation Évaluateur
<p>Excellence du service Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Respect de l'image du cabinet chez le client - Ecoute et compréhension des besoins du client - Réponse aux besoins du client avec efficacité et professionnalisme - Aisance relationnelle vis-à-vis du client - Capacité de persuasion 					Auto évaluation Évaluateur
<p>Management / Gestion Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Efficacité de l'organisation de son travail et de ceux de l'équipe - Gestion du stress - Capacité à déléguer et encadrer efficacement (pertinence des notes de revue / évaluations – formation technique) - Capacité à prendre du recul et à anticiper toute difficulté / point d'avancement régulier - Demande de feedback régulier sur son travail - Utilisation optimale du personnel du client 					Auto évaluation Évaluateur
<p>Développement commercial Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Connaissance des différentes lignes de service de l'Audit et 					Auto évaluation

de la Firme .../...					Évaluateur
Leadership / exemplarité Par exemple : - Capacité d'adaptation et d'intégration - Motivation / disponibilité / enthousiasme / esprit d'équipe / esprit d'initiative					Auto évaluation Évaluateur
Commentaires complémentaires du collaborateur évalué vis-à-vis de l'évaluateur					
Conclusion de l'évaluateur : Appréciation globale de l'évaluateur					
Suggestions pour la prochaine mission					
Souhaitez-vous retravailler ensemble ?					

Annexe 2

Les pratiques d'évaluation des compétences éthiques.

Thème 1 : le métier d'auditeur et compétences associées

1. Pouvez-vous nous présenter votre métier ?
2. Quels sont les ingrédients de la qualité de l'audit ? Quelles sont les compétences nécessaires ? pouvez-vous me donner des exemples précis

Thème 2 : l'éthique et l'audit

3. Avez-vous été confronté à une problématique éthique ? Pouvez-vous donner des exemples précis et comment avez-vous résolu cette problématique
4. Comment selon vous le cabinet garantie-t-il une certaine éthique ?
5. Qu'est-ce que selon vous une compétence éthique ?

Thème 3 : les processus RH dans les cabinets d'audit

6. Pouvez-vous nous décrire les différents processus RH :
 - a. Recrutement – politique et qu'est-ce qui fait la différence
 - b. La carrière d'un auditeur : politique et qu'est-ce qui fait la différence
 - c. La formation
 - d. La rémunération
 - e. L'évaluation – politique, grille, à quoi ça sert et qu'est-ce qui fait la différence ?

7. Processus RH et éthique : l'éthique est-elle présente dans les processus RH

Thème 4 : votre pratique de l'évaluation et l'éthique

8. Comment utilisez-vous la grille d'entretien
9. Quelles sont vos plus grandes facilités et vos plus grandes difficultés lorsque vous évaluez un collaborateur ?
10. Cette grille vous paraît-elle pertinente pour révéler des compétences éthiques ou une insuffisance de compétence éthique ?
11. Avez-vous eu dans vos équipes des collaborateurs dont les compétences éthiques vous semblaient défaillantes ou insuffisantes ? Pouvez-vous me donner des exemples ? Comment avez-vous réglé le problème ?

Souhaitez-vous ajouter quelques éléments ?