



**HAL**  
open science

# L'ASYMETRIE DES COMPETENCES ETHIQUES DES AUDITEURS TUNISIENS DANS LE CONTEXTE POST-REVOLUTION

Ikhlas Hentati-Klila, Habib Affes

► **To cite this version:**

Ikhlas Hentati-Klila, Habib Affes. L'ASYMETRIE DES COMPETENCES ETHIQUES DES AUDITEURS TUNISIENS DANS LE CONTEXTE POST-REVOLUTION: UNE APPROCHE D'EVALUATION DES COMPETENCES FONDEE SUR LA THEORIE DU DEVELOPPEMENT MORAL COGNITIF DE KOLHBERG (1969). Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, France. pp.cd-rom. hal-00962396

**HAL Id: hal-00962396**

**<https://hal.science/hal-00962396>**

Submitted on 21 Mar 2014

**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'ASYMETRIE DES COMPETENCES  
ETHIQUES DES AUDITEURS TUNISIENS  
DANS LE CONTEXTE POST-REVOLUTION :  
UNE APPROCHE D'EVALUATION DES  
COMPETENCES FONDEE SUR LA THEORIE  
DU DEVELOPPEMENT MORAL COGNITIF  
DE KOLHBERG (1969)***

**Ikhlas HENTATI-KLILA**

**Doctorante en Méthodes de Comptabilité et de Finance, Université de Sfax**

**Habib AFFES**

**Maitre des Conférences en Sciences de Gestion, Université de Sfax**

**Résumé :**

L'objectif de cette recherche est de rendre compte au plus près de la réalité des compétences éthiques des auditeurs Tunisiens dans le contexte post-révolution. Dans une première partie, nous allons mettre l'accent sur la récurrence des dilemmes éthiques auxquels les auditeurs ont à faire face à l'occasion de l'exercice de leur jugement. Ce dernier ne peut trouver son assise que dans une éthique irréprochable. Par définition, la capacité d'un auditeur à rendre des jugements éthiques est tributaire d'un type particulier de compétences à savoir la compétence éthique. Celle-ci a pu s'imposer comme une compétence clef au même titre que les autres compétences professionnelles requises dans le métier de l'auditeur. Dans la deuxième partie, nous allons proposer une approche d'évaluation des compétences éthiques des acteurs en mobilisant à cette fin la théorie du développement moral cognitif de Kolhberg(1969). Les résultats ont montré que les auditeurs Tunisiens ont des niveaux hétérogènes de

**Abstract:**

This contribution aims to better understand the reality of the ethical skills of Tunisian auditors. First, we will focus on ethical dilemmas which auditors are confronted with because of the preponderance of judgment in their job. By definition, the auditor ability to adjudicate things ethically depends on his ethical competence. That's why the latter was integrated as a critical competence as well as others ones required by the auditing profession. Our study is based on 100 questionnaires returned in which the cognitive moral development theory of Kolhberg (1969) is taken in consideration in order to evaluate auditor's ethical skills level.

The results of empirical research showed that Tunisian Auditors are ethically skilled in different level according to their degree level. In addition, teaching ethics in universities and developing methods to reflect ethical dilemmas to futures auditors seem to be significant factors on the procurement of such skill.

compétences éthiques qui varient en fonction de la nature du diplôme obtenu. En plus, l'enseignement à l'éthique ainsi que le développement des méthodes pédagogiques pour sensibiliser les futurs auditeurs sur les dilemmes éthiques semblent être des facteurs déterminants pour l'acquisition d'une telle compétence. Par contre, l'instauration d'un climat éthique au sein du cabinet n'a aucune influence sur la dite compétence.

Mots clefs : Compétences éthiques, Asymétrie, auditeurs Tunisiens, Contexte Tunisien post-révolution.

Key words: Ethical skills, asymmetry, Tunisian auditors, the post-revolution Tunisian context.

Dans le cadre de cette recherche, le terme audit renvoie systématiquement à la mission d'audit légal financier.

## **Introduction:**

Les préoccupations éthiques ont fait une massive apparition dans l'actualité suite aux enjeux engendrés par les bourrasques financières. A l'instar des autres professions impliquées dans les scandales (agences de notation, banques...), la profession comptable a vécu au début du 21<sup>ème</sup> siècle une tournure malhonnête. Ces derniers scandales ont témoigné de l'ampleur des pratiques à l'encontre des principes éthiques fondamentaux. L'effondrement frauduleux des empires comme Enron Corporation et Worldcom aux Etats-Unis, Parmalat et Vivendi-Universal en Europe et bien d'autres laisse entrevoir que les auditeurs ont été tombés dans un discrédit sans égal. D'ailleurs, le démantèlement du réseau Arthur Anderson classé premier tant par son chiffre d'affaires que par sa réputation sur le marché est très exemplaire pour attester que le respect de l'éthique est une question de survie pour les cabinets d'audit (Noel et Krohmer, 2010). En ce sens, il est question d'introduire une certaine dimension éthique sur le jugement, ce dernier étant considéré comme un maillon fort dans le processus décisionnel éthique en audit. Or, un jugement éthique est considéré à tort comme le résultat systématique du strict respect des normes ou/et des lois. Il se trouve que dans certains cas que même si l'auditeur se trouverait confronté à un problème déjà pris en compte par la réglementation, il convient de mettre de côté les lois pour parvenir à une décision éthique. D'autant plus, l'espace de discrétion dont dispose les auditeurs peut les amener à mettre en œuvre des

pratiques bien que légalement inattaquables, qui sont moralement répréhensibles. Manifestement, le jugement ne peut reposer que sur une assise éthique infaillible (Pigé, 2009). Par définition, l'aptitude de l'auditeur à rendre des jugements éthiques émane d'une certaine compétence désignée compétence éthique qui constitue à notre sens un sujet d'investigation plausible. Selon Martel et Fortin (1997) : « *la compétence éthique repose sur la capacité et les attitudes de l'auditeur à rendre des jugements moraux* ».

Notre objectif se rapporte essentiellement à évaluer le niveau des compétences éthiques des auditeurs Tunisiens en sollicitant à cette fin la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg(1969). Il nous semble intéressant d'aller au-delà de la simple mesure du niveau de cette compétence pour essayer d'expliquer la variation du niveau de celle-ci entre les auditeurs ainsi que les modes d'acquisition y afférents.

La clé de voûte du présent travail réside dans la notion des compétences éthiques lesquelles suscitent le questionnement suivant : A quel point les auditeurs sont censés moraliser leurs jugements afin d'atteindre l'objectif de la transparence souhaité à toute mission d'audit ? Dans quelle mesure la théorie du développement moral cognitif s'avère pertinente pour l'évaluation du niveau des compétences éthiques des auditeurs dans le contexte Tunisien post-révolution ? Comment une telle compétence peut se cristalliser sous le prisme de cette théorie? Quels sont les facteurs explicatifs de variation du niveau de la compétence éthique? Quels sont les déterminants de l'acquisition de ce type de compétences ?

Notre recherche va cibler le contexte Tunisien post-révolution : un contexte flou, déconcertant et plein d'incertitudes. La mobilisation du concept de compétence éthique en période de crise prend un relief particulier surtout que l'exigence de la transparence est de mise dans un tel contexte.

Notre recherche se structure en deux parties. La première sera entièrement dévolue à la revue de la littérature. Dans la deuxième partie, après avoir présenté la méthodologie de l'étude, la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg(1969) servira de fondement de l'approche de mesure des compétences éthiques des auditeurs Tunisiens dans le contexte post-révolution. Nous concluons cette étude par les résultats émergents tout en dégagant des suggestions et des perspectives pour les études futures.

## **1. Revue de la littérature :**

Dans ce qui suit, nous allons mettre l'accent sur l'étendue limitée du cadre juridico-institutionnel régissant la profession d'audit d'une part et sur la prépondérance du jugement dans ce processus d'une autre part. Ceci est de nature à placer les auditeurs au cœur des dilemmes éthiques lors de la conduite de leur mission. Le jugement ne peut trouver sa base que dans une éthique renforcée, en faisant appel à la compétence éthique. Cette dernière, s'affichant comme compétence cruciale dans le métier, a pu révolutionner le référentiel des compétences en audit.

### **1.1. L'audit comme processus normalisé :**

L'audit est une activité fortement codifiée et régie par des règles rigoureuses. Elle repose essentiellement sur l'application d'un dispositif normatif très riche et des règles de conduite strictes ce qui a permis de forger à l'audit l'image d'un processus très technique. L'auditeur se trouve toujours préoccupé par les exigences de la transparence et de la conformité liées aux règles prescrites. Toutefois, cette logique du prescrit caractérisant l'audit souffre de certaines imperfections. D'ailleurs, Ruth (1980) postule que les dilemmes éthiques découlent essentiellement des lacunes des prescriptions.

D'abord, les tâches prescrites présentent un caractère incomplet. Les procédures prescrites sont en mesure de maîtriser toutes les situations envisageables. Il apparaît difficile de fixer à priori dans le détail toutes les entorses possibles. Quand des événements imprévisibles et non anticipés se produisent, quelques instructions perdent leur pertinence de sorte que leur exécution à la lettre ne permettrait pas d'atteindre les objectifs fixés. Comme le précise (Geuser, 2005) : « *il y a une insuffisance consubstantielle de la tâche à épuiser les difficultés liées aux situations de travail* ». Dans ce cas, non seulement les prescriptions en question cessent d'être applicables, mais il convient aussi d'en prévoir d'autres plus adaptées sur le plan éthique.

De surcroît, les prescriptions sont souvent porteuses d'incertitude et d'équivocité. Il arrive qu'une seule unique situation supporte simultanément plusieurs interprétations plausibles ce qui place l'auditeur face à des dilemmes et des conflits d'intérêts en raison de la complexité du choix pour mettre en œuvre la solution la plus appropriée moralement.

## **1.2. L'audit comme une affaire de jugement :**

La loi a pour rôle d'institutionnaliser toutes les pratiques inhérentes à l'exercice du métier de l'audit entre autres les principes d'éthique à travers des règles formelles. Or, le processus d'audit ne peut pas être totalement formalisé. A un moment donné, les règles cessent de s'appliquer et le jugement prend le relais. L'auditeur se trouve livré à lui-même pour se prononcer un jugement ne devant pas être arbitraire et présentant toutes les garanties de moralité. C'est pour cette raison l'éthique ne peut être qu'un fondement inéluctable pour ce jugement afin d'atteindre les objectifs assignés à une mission d'audit.

En fait, la mission de commissariat aux comptes déborde largement le domaine du prescrit. Le sens même du terme commissariat aux comptes renvoie à la notion de jugement. Certifier les comptes sociaux ne revient pas à attester qu'il n'y a aucune erreur, fraude ou omission mais c'est plutôt émettre un jugement sur la sincérité des comptes de l'entité auditée à la clôture de la période considérée.

Encore, faut-il rappeler que rendre un jugement éthique ne revient pas uniquement à se conformer à la réglementation (lois et normes) en vigueur, c'est vraiment plus complexe que cela. Il s'agit d'un construit social faisant intervenir d'autres considérations comme les valeurs, les principes universels et les finalités des organisations.

## **1.3. L'éthique au cœur de l'exercice de la mission de l'audit légal :**

Il nous paraît nécessaire de s'attarder sur la notion de l'éthique, concept clef dont les ornières devant être clairement identifiées. Ensuite, nous allons mettre en évidence l'impératif de conjuguer éthique et compétence dans le contexte actuel post-scandales dans le but d'optimiser la qualité des missions d'audit.

### *1.3.1. Clarification conceptuelle de la notion de l'éthique :*

Très souvent, nous faisons l'amalgame entre éthique et morale puisque nous utilisons indistinctement ces terminologies pour désigner ce qu'on estime « bien » de le faire. Il s'agit d'une méconnaissance ou d'un choix délibéré de rejeter toute différenciation (Charpateau, 2009).

Si la morale se rapporte avant tout à un idéal, un dogme, fondée sur les postulats que sont le bien et le mal et comprise comme une valeur absolue, l'éthique s'attache plutôt à atteindre ce

qui est bon comme valeur relative. L'éthique, quant à elle, se veut relative et contingente. Elle relève de la raison et donc d'un niveau de réflexion critique (Mercier, 2000).

La déontologie est une déclinaison de l'éthique reliée à une profession. Elle est inscrite dans l'utilisation systématique d'un code qui englobe des règles précisant les actes permis et les actes répréhensibles du métier.

En définitive, nous tenons à défendre **la primauté** de la notion de l'éthique par rapport la morale et la déontologie. L'éthique n'est ni un ensemble de croyances et de convictions permettant à l'individu de s'orienter dans sa vie personnelle ni un ensemble de règles régissant la vie professionnelle. L'éthique est « *au dépassement de ces instances ; c'est un questionnement du sujet, qui surgit en situation, quand la déontologie fait défaut ou/et quand la morale est inopérante* » (Vial, 2005).

### *1.3.2. L'éthique et la compétence : prédicateur de la réussite de la mission d'audit*

Dans la gouvernance des entreprises, les considérations éthiques ne peuvent pas être marginalisées ou mises de côté. L'éthique constitue un auxiliaire primordial voire inévitable aux règles juridiques. La discrétion dont dispose les auditeurs peut les amener à procéder à des pratiques qui s'effectuent dans le strict respect du cadre légal mais qui sont moralement douteuses.

Les valeurs éthiques et les compétences sont considérées comme étant les axes conclusifs pour la réussite de la mission de commissariat aux comptes et plus généralement pour la réussite de l'exercice libéral de la profession comptable (Yaich, 2003). L'éthique doit être au cœur de la stratégie de développement adoptée par tout auditeur qui cherche l'excellence.

## **1.4. Le renouveau dans la notion de compétences des auditeurs :**

La profession de l'audit tient sa légitimité de la compétence de ses membres (Bertin, 2004). La compétence des auditeurs a été pour longtemps envisagée comme le corrélat d'une expertise et d'une expérience accumulée dans le temps (Lee et Stone, 1995). Or, l'évolution actuelle tant du processus d'audit que du statut de l'auditeur dans la gouvernance des entreprises requiert une expertise qui doit aller au-delà des dimensions purement technicistes. Elle doit englober des facteurs comportementaux et cognitifs permettant de réaliser des audits de qualité sans équivoque [Bell et al, 1995].

L'urgence éthique a favorisé l'émergence d'un type particulier de compétences à savoir les compétences éthiques. Il s'agit là d'un concept qui a pu investir et gagner du terrain dans la littérature académique (Noel et Krohmer, 2010, Arbouche, 2008 ; Kavathatzopoulos, 2003 ; Kastrup, 2002 ; Martel et Fortin, 1997). D'autant plus, la compétence éthique n'a pu induire un changement sur le référentiel des compétences des auditeurs en s'imposant comme une compétence critique pour l'exercice des missions d'audit (Noel et Krohmer, 2010).

Dans ce qui suit, trois points seront développés : Que recouvre la notion de la compétence éthique ? Comment nous pouvons définir ce type de compétences étant cruciales pour mener à bien une mission de certification légale ? Enfin, l'introduction de l'éthique comme compétence professionnelle à l'instar des autres compétences va-t-elle permettre de ne pas connaître de nouveau des crises graves ?

#### *1.4.1. Définition des compétences éthiques :*

Bien qu'initialement développé par d'autres disciplines tel que la gestion des ressources humaines et le management stratégique, le concept de compétence a pu récemment envahir la discipline de la finance, et ce dans le cadre des théories cognitives et comportementales de la création de valeur (Charreaux 2002, 2005 ; Wirtz, 2006).

Si la compétence a été toujours dépeinte comme concept polysémique et entouré d'un flou conceptuel (Camus, 2011), l'éthique est une notion qui est déjà passée à l'âge mur en sciences de gestion. Le croisement entre « éthique » et « compétence » a donné naissance au concept de la compétence éthique : un concept émergent, largement débattu qui montait en puissance voici un peu plus de dix ans (Cheetham et Chivers, 1996, 1998 ; Nillès, 2002, 2004 ; Arbouche, 2008 ; Noël Lemaître et Krohmer, 2010).

Fortin et Martel (1997) ont défini cette compétence comme l'aptitude d'un professionnel à porter des jugements moraux. Ces auteurs postulent que : *« pour assumer le rôle technique qui leur échoit, les auditeurs appuient leur jugement professionnel sur deux volets : une connaissance technique et une compétence éthique et si la connaissance technique s'acquiert au cours d'une formation accréditée, la compétence éthique repose sur la capacité et les attitudes de l'auditeur à rendre des jugements moraux »*

Nillès (2002) propose de la définir comme suit : *« disposition individuelle à agir selon les vertus afin de rechercher la bonne décision dans une situation donnée »*. Elle est ce qui

permet d'atteindre une solution juste et équitable pour les parties concernées lors d'un dilemme éthique.

Cheetham et Chivers (1996, 1998) ont défini les compétences éthiques *comme la possession de valeurs personnelles et professionnelles déterminant l'aptitude à exercer des jugements valides dans des situations de travail* (Cheetham et Chivers, 1996).

L'utilité de la compétence éthique se fait ressentir de façon explicite et très réaffirmée notamment à travers la recrudescence de crises financières qui ont frappé le monde des affaires. Ces scandales résultent d'une adoption délétère des comportements à l'encontre des principes d'éthique. En fait, la défaillance éthique semble être le produit du système capitalistique. Partant de ce constat, il est incontestable que toutes les compétences intégrant la dimension éthique sont plus que jamais nécessaires en période de crise (Van Der Yeught et al, 2012). Ces compétences permettent de « *fournir des parades endogènes aux dérives d'un capitalisme dérégulé, désormais sans challenger idéologique sérieux à l'échelle planétaire* » (Martinet, 2008).

#### *1.4.2. Evaluation des compétences éthiques :*

Les chercheurs ont été unanimes que la compétence éthique de l'auditeur est définie comme étant son aptitude à émettre des jugements éthiques dans les situations problématiques auxquelles il a à faire face.

D'une part, l'exercice de cette compétence passe préalablement par un certain raisonnement éthique pour pouvoir rendre finalement un jugement éthique. Selon Kohlberg (1969), le raisonnement éthique diffère d'un individu à un autre.

La théorie de Kohlberg (1969) postule qu'en présence d'un problème éthique, l'évolution du raisonnement éthique des individus se fait selon des stades séquentiels qualitativement différents. Cette évolution étant ordonnée et irréversible, se fait du stade le plus bas vers le stade le plus haut. Trois stades de développement cognitif peuvent être identifiés : le stade pré-conventionnel, le stade conventionnel et le stade post-conventionnel. Chaque stade est composé à son tour en deux sous-stades. Le stade pré-conventionnel est caractérisé par une stricte conformité de l'individu aux règles et lois régissant la société par crainte des sanctions. Le stade conventionnel est marqué par la prise de conscience des intérêts de la communauté. Etant au stade post-conventionnel, l'individu est enclin parfois à affranchir les normes de la

communauté si ces dernières s'avèrent en contradiction avec les principes et valeurs universels (Kolhberg, 1969).

Dans le cadre de la présente recherche, nous allons fonder l'approche d'évaluation des compétences éthiques des auditeurs à la lueur de la théorie du développement moral cognitif de Kolhberg (1969). Le raisonnement éthique permet de cristalliser le **reflet** de la compétence éthique en pratique. Ainsi, au niveau pré-conventionnel, le fait d'**appliquer à la lettre les dispositions des normes et des lois** serait le corollaire de la compétence éthique de l'acteur. Au stade conventionnel, la compétence éthique se traduirait par l'**arbitrage entre l'éthique et la loi lors de l'application des règles**. Enfin, au niveau du stade post-conventionnel, **affranchir les dispositions des normes et des lois s'il ya une exigence éthique** serait le reflet de la compétence éthique à ce stade.

D'autre part, nous pouvons associer à une compétence donnée plusieurs niveaux de maîtrise. Les compétences mises en œuvre par chaque auditeur varient avec la nature de son diplôme, avec sa position hiérarchique dans le cabinet et avec son niveau d'expérience (Ammar, 2006). Ceci pourrait être particulièrement vrai pour les compétences éthiques. (Bertinov-Bennie & Pflugrath, 2009) ont montré que le niveau d'expérience professionnelle est le proxy du statut hiérarchique de l'auditeur.

A ce stade, nous nous proposons d'émettre les hypothèses suivantes afin de les tester empiriquement:

**H1 : Le niveau de la compétence éthique de l'auditeur varie selon son niveau d'expérience.**

**H2 : Le niveau de la compétence éthique de l'auditeur varie selon la nature du diplôme obtenu.**

#### *1.4.3. Les modes d'acquisition des compétences éthiques :*

La compétence éthique n'est pas un acquis inné chez l'auditeur mais elle fait plutôt l'objet d'un apprentissage dans le temps. Plusieurs facteurs sont de nature à favoriser l'acquisition, le maintien et le développement de cette compétence.

Radtke (2004) préconise d'instruire les futurs auditeurs en essayant de les confronter aux situations de jugement professionnel. Cela se traduit par le développement des méthodes pédagogiques permettant de faire réfléchir les étudiants futurs auditeurs sur les dilemmes

éthiques auxquels les auditeurs praticiens ont à faire face à l'occasion de l'exercice de leurs jugements. En outre, le cadre organisationnel dans lequel évolue l'auditeur est de nature à impacter peu ou prou sa capacité à rendre des jugements éthiques ou encore sa compétence éthique (Bertinov-Bennie & Pflugrath, 2009). Le climat éthique permet de tenir compte de l'influence informelle des organisations sur les jugements moraux de leurs membres (Victor et Cullen, 1988). C'est ce qui explique les efforts déployés pour instaurer un climat éthique dans les cabinets d'audit à travers par exemple le développement en interne des chartes éthiques propres à chaque cabinet, l'investissement dans la formation des collaborateurs à l'éthique, la mise en place des codes de déontologie dans le cabinet. Le reflet d'un climat éthique au sein du cabinet se fait sentir à travers l'adoption des attitudes mimétiques des auditeurs novices de leurs collaborateurs expérimentés dans le domaine mobilisant une conduite éthique dans la pratique de leurs métiers (Prat dit Hauret, 2003).

Enfin, pour que la profession puisse garder toujours son attrait notamment suite à la crise de confiance qui l'a ébranlée, un enseignement à l'éthique s'avère indispensable pour renforcer les compétences éthiques des étudiants se destinant à l'audit (Campbell, 1995).

Sur la base du développement théorique, nous nous permettons d'émettre les hypothèses suivantes :

**H3 : Un enseignement dispensé à l'éthique dans les universités a un impact sur le niveau de la compétence éthique de l'auditeur.**

**H4 : Le développement des méthodes pédagogiques pour faire réfléchir les futurs auditeurs sur les dilemmes éthiques a un impact sur le niveau de la compétence éthique de l'auditeur.**

**H5 : Le climat éthique dans les cabinets d'audit a un impact sur le niveau de la compétence éthique de l'auditeur.**

## **2. Méthodologie de la recherche :**

Notre démarche empirique est basée sur la soumission de questionnaires qui ont ciblé 100 auditeurs Tunisiens ayant le titre d'expert comptable appartenant à des cabinets de commissariat aux comptes installées en Tunisie. D'abord, nous allons décrire l'échantillon sur lequel porte notre étude. Puis, nous allons justifier le bien fondé du recours à la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg(1969) pour l'évaluation des compétences éthiques

des auditeurs Tunisiens dans le contexte post-révolution. Ensuite, seront explicités le mode de collecte des données, les méthodes d'analyse suivies des variables et leurs mesures. Nous finirons par exposer les résultats obtenus.

## **2.1. Pertinence du recours à la théorie de Kohlberg (1969) pour l'évaluation des compétences éthiques des auditeurs Tunisiens dans le contexte post-révolution :**

Par définition, la compétence est forcément « contextualisée » et contingente (Defélix, 2003). Sa mise en œuvre dépend fortement du contexte dans lequel elle est exercée. L'étude de la compétence éthique des auditeurs Tunisiens exige impérativement de tenir compte des particularités de la fonction d'audit dans le contexte Tunisien post-révolution.

La Tunisie a été lésée sous l'emprise d'un ancien régime défaillant avant la révolution. Une culture de corruption, de détournement et d'abus a régné. Les considérations éthiques ont été souvent marginalisées et mises à côté. C'est pour cette raison que dans une première phase, nous avons jugé utile d'aller chercher la signification du terme « éthique » chez les auditeurs Tunisiens.

Une enquête préliminaire a été menée auprès des auditeurs tunisiens pour savoir quelle acception ces derniers donnent-ils au terme « éthique » lors de l'exercice de leur profession. Nous avons interrogé toute la population des auditeurs Tunisiens dans le cadre d'un forum sur internet en posant la question suivante : « D'après vous, l'éthique dans le domaine de l'audit renvoie à quelle acception ? ».

Nous avons eu 150 réponses exploitables. Il s'agit d'un taux de réponse respectable qui témoigne de la qualité de la participation des acteurs sachant que toute la population des experts comptables compte 400.

Nous avons trouvé que le mot éthique signifie le **respect des lois, des normes et des codes de déontologie** (48% des réponses). Il convient de noter que certains auditeurs ne font pas la différence entre **morale** et éthique (25%). Pour d'autres, le mot éthique renvoie à tout ce qui est en rapport avec les principes d'éthiques à savoir **intégrité, honnêteté, sincérité** (14%). Il y en a ceux qui associent le mot éthique avec la notion de **responsabilité** (13%).

Les réponses recueillies à la suite de l'enquête préliminaire ont confirmé la pertinence de faire appel à la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) dans la présente étude.

## 2.2. L'échantillon de l'étude :

La population interrogée est formée de 100 experts comptables inscrits à l'Ordre des Experts Comptables de la Tunisie (OECT) ainsi que leurs collaborateurs dans les missions d'audit qui ont été choisis par la méthode d'échantillonnage aléatoire systématique. Ceci permet de garantir l'indépendance des observations.

Notre étude a exclu les auditeurs représentants des BIG 4 en Tunisie. Ceci trouve son justification dans le fait que nous avons voulu que cette étude soit le **reflet fidèle des caractéristiques propres des auditeurs Tunisiens**. D'autant plus, depuis la chute du réseau Arthur & Anderson, les BIG 4 s'investissent massivement pour instaurer des stratégies éthiques. Ce n'est pas étonnant de leur part de valoriser les compétences éthiques et de les exiger dans le profil des membres appartenant à leurs réseaux. Puisque nous avons visé le marché d'audit Tunisien proprement dit, nous avons retenu uniquement les cabinets Tunisiens pour éviter tout biais dans les résultats.

Nous avons questionné les parcours professionnels des auditeurs ayant des profils très hétérogènes. Les auditeurs appartenant au compile présentent des caractéristiques différentes en termes d'âge, de genre, d'expérience, de niveau de formation et de statut hiérarchique.

## 2.3. Le questionnaire : mode de collecte de données :

Cette enquête a été réalisée par la distribution des questionnaires en face à face sur un support papier durant le troisième trimestre de l'année 2012. Nous avons choisi de distribuer le questionnaire particulièrement à cette date pour ne pas tomber sur une période critique celle des travaux d'inventaire et de l'établissement des états financiers.

Nous avons jugé utile d'adopter un mode particulier de collecte de données. Ce choix est justifié en fait par un souci de la protection de l'anonymat des réponses. En fait, à la réception des lots des questionnaires retournés, ces derniers vont être rassemblés indistinctement ce qui empêche par la suite toute différenciation ou démarcation des réponses. Il s'agit là à notre sens d'une garantie pour s'exprimer de la façon la plus objective possible surtout que nous avons traité un thème sensible et délicat. Nous avons essayé de l'aborder dans un climat de confiance et d'intimité et ceci a été apprécié énormément par les auditeurs questionnés. C'est la raison pour laquelle nous avons écarté l'option de l'envoi des questionnaires par voie électronique afin de surmonter cet handicap.

## **2.4. Types et mesure des variables recueillies :**

Dans ce qui suit, nous allons expliciter les variables recueillies dans la présente étude ainsi que les mesures opérationnelles proposées.

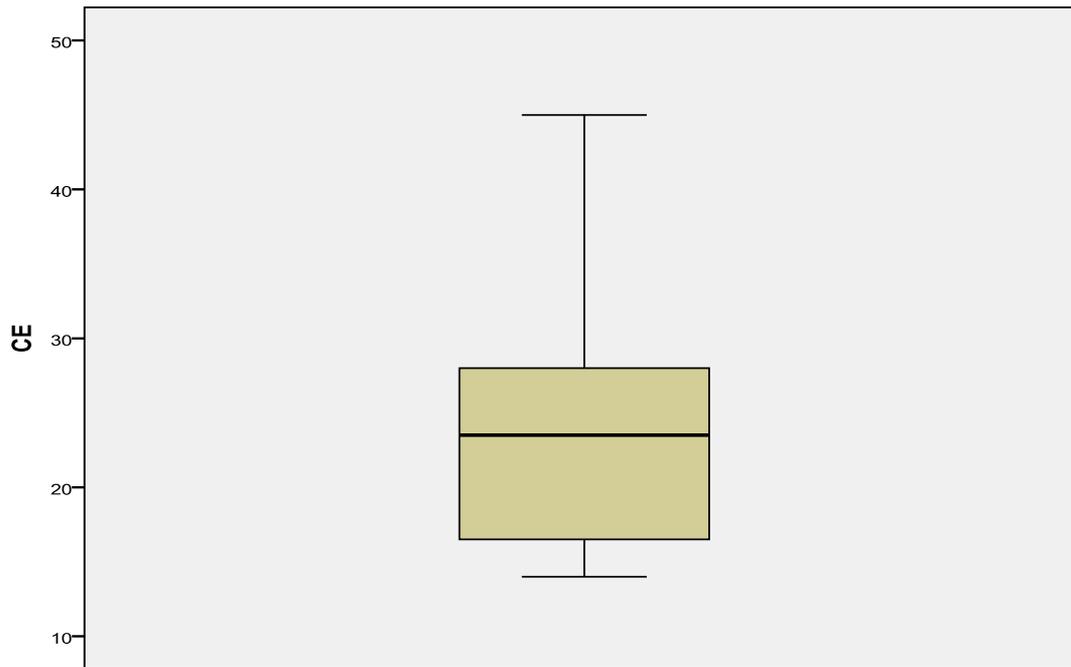
### **2.4.1. Mesure de la variable dépendante : niveau de la compétence éthique**

L'examen de la littérature nous a permis de recenser quelques situations qui poseraient des dilemmes éthiques vécus par les auditeurs lors de la pratique de leur métier. Iweins (2008) illustre des exemples concrets de dilemmes auxquels les professionnels ont à faire face. Nous avons choisi dix questions qui vont constituer les items de l'instrument de mesure du niveau de la compétence éthique des auditeurs. Le modèle de mesure comprend finalement 10 items. Chaque item sera mesuré sur une échelle d'attitude, échelle de Likert à 5 points. Un score minimum de 1 point sera accordé pour l'auditeur qui penserait que l'exécution stricte des prescriptions de la loi est la solution parfaite à adopter à chaque fois où ce dernier est confronté à un dilemme éthique. Un score maximum de 5 points sera accordé pour le répondant qui serait tout à fait d'accord pour déroger parfois à la règle prescrite s'il estime que les raisons morales sous-jacentes sont prioritaires. Un score total qui varie entre 10 et 50 sera accordé pour chaque auditeur questionné pour mesurer le niveau de sa compétence éthique.

Il convient de s'assurer de la consistance interne de l'ensemble de ces items, autrement dit qu'ils permettent d'évaluer correctement le concept des compétences éthiques. Nous avons vérifié la fiabilité des items en calculant le coefficient d'Alpha de Cronbach, dont la valeur est de 0,767 est bien supérieur à 0,7 comme le montre le tableau n°1.

La variable niveau de compétence éthique (CE) est une variable métrique qui suit la loi normale. Le recours au test de Kolmogorov-Smirnov (K-S) a permis de vérifier la normalité de cette variable comme le montre le tableau n° 2. Le z est égal à 0,574 avec  $p = 0,896 > 0,05$  d'où la distribution de la variable (CE) suit la loi normale.

Nous avons vérifié l'absence d'observations aberrantes sur la variable (CE) en calculant le score standardisé ( $z$  score  $< 3$  pour toutes les observations). Le graphe ci-dessous, la boîte à moustaches, confirme également ce résultat.



**Figure n°1 : Test des observations aberrantes de la variable (CE)**

**Tableau n°1 : Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,767	10

**Tableau n°2 : Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon**

		CE
N		100
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	22,45
	Ecart-type	7,451
Différences les plus extrêmes	Absolue	,128
	Positive	,125
	Négative	-,128
Z de Kolmogorov-Smirnov		,574
Signification asymptotique (bilatérale)		,896

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

#### **2.4.2. Mesure des variables indépendantes:**

Pour tester empiriquement H1 et H2, nous avons recueilli 2 variables à savoir l'expérience de l'auditeur (EXP) et la nature du diplôme (DIPLOME). Ces variables sont des variables nominales à plus de trois modalités. La variable expérience de l'auditeur (EXP), est une variable nominale à quatre modalités : Moins de 5ans d'expérience, entre 5 et 10 ans d'expérience, entre 10 et 20 ans d'expérience et Plus de 20 ans d'expérience. La variable nature du diplôme (DIPLOME) est formée également par quatre modalités : Institut A, Institut B, Institut C et Autres Instituts.

Pour tester empiriquement H3, H4 et H5, nous avons recueilli également 3 variables explicatives à savoir : l'enseignement à l'éthique (ENSG), le climat éthique (CLIMAT) et le développement des méthodes pédagogiques pour faire réfléchir les futurs auditeurs sur les dilemmes éthiques (PEDGQ). Ces variables sont mesurées sur une échelle d'attitude, échelle de Likert allant de 1 à 5. Il s'agit là des variables ordinales assimilées à métriques.

#### **2.5. Méthodes d'analyse :**

Pour expliquer la variation du niveau de la compétence éthique (CE) entre les auditeurs tunisiens selon la nature du diplôme de l'auditeur (DIPLOME) ainsi que son expérience cumulée dans le domaine (EXP) et compte tenu de la nature de ces variables, nous allons faire appel à l'analyse univariée de la variance (ANOVA à un seul facteur).

Pour déceler les déterminants d'acquisition de la compétence éthique, nous allons essayer de démontrer l'existence éventuelle d'un lien de dépendance entre le niveau des compétences éthiques (CE) d'une part et l'enseignement à l'éthique (ENSG), le climat éthique (CLIMAT) et le développement des méthodes pédagogiques permettant de sensibiliser les futurs auditeurs sur les dilemmes éthiques (PEDGQ)d'autre part. En ce sens, l'analyse de la régression semble être la méthode la plus appropriée pour tester empiriquement les hypothèses H3, H4 et H5. Avant d'estimer le modèle de régression, il fallait préalablement vérifier les conditions d'application de la MCO.

Le logiciel SPSS nous a fourni des graphiques représentant des nuages de points linéaires entre chacune des variables explicatives d'une part et la variable à expliquer. D'où, la condition de la linéarité du phénomène à tester est satisfaite.

Nous avons vérifié également l'indépendance entre les variables c'est-à-dire ces variables ne sont pas corrélées entre elles, ceci en faisant appel au test de Spearman comme le montre le tableau suivant (tableau n°3).

**Tableau n° 3 : Corrélations**

			Ensg	Pedgq	climat	CE
Rho de Spearman	Ensg	Coefficient de corrélation	1,000	-,021	,280	-,301
		Sig. (bilatérale)	.	,931	,231	,197
		N	100	100	100	100
	Pedgq	Coefficient de corrélation	-,021	1,000	,124	-,216
		Sig. (bilatérale)	,931	.	,601	,359
		N	100	100	100	100
	Climat	Coefficient de corrélation	,280	,124	1,000	-,148
		Sig. (bilatérale)	,231	,601	.	,533
		N	100	100	100	100
	CE	Coefficient de corrélation	-,301	-,216	-,148	1,000
		Sig. (bilatérale)	,197	,359	,533	.
		N	100	100	100	100

La condition de la normalité des termes d'erreurs est remplie par le test de Kolmogorov-Smirnov comme le montre le tableau n°4. Nous avons trouvé une valeur de K-S égale à 0,571 avec  $p = 0,9 > 0,05$  d'où la distribution des résidus est normale. De même, la condition d'homoscédasticité des termes d'erreur est vérifiée par un simple recours au test de Durbin-Watson (voir tableau n°11). Nous avons trouvé une valeur proche de 2, étant égale à 1,894.

**Tableau n° 4 : Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon**

		Unstandardized Residual
N		100
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	,0000000
	Ecart-type	6,90057760
Différences les plus extrêmes	Absolue	,128
	Positive	,126
	Négative	-,128
Z de Kolmogorov-Smirnov		,571
Signification asymptotique (bilatérale)		,900

- a. La distribution à tester est gaussienne.
- b. Calculée à partir des données.

### 3. Résultats de l'étude :

#### 3.1. Evaluation du niveau de la compétence éthique :

Nous avons constaté que les réponses ont été très mitigées quoiqu'il s'agisse à chaque fois d'évaluer une même situation. Les résultats ont montré que 33 % des auditeurs Tunisiens ont un niveau de compétence éthique faible (score entre 10 et 19) pourraient être situés dans le stade pré-conventionnel du développement moral cognitif. 56 % des auditeurs sont dotés d'une compétence éthique à un niveau moyen (score entre 20 et 40). Ces derniers représentent la majorité des répondants et seraient classés dans le stade conventionnel. Le reste, soit 11 % des auditeurs ayant un niveau de compétence éthique fort (score supérieur à 40) seraient situés dans le stade post-conventionnel.

**Tableau n° 5 : Les différents niveaux de compétence éthiques des auditeurs Tunisiens**

Score (CE)	Niveau de compétence éthique (CE)	Stade de développement moral cognitif	Nombre des auditeurs
11 < CE < 20	Faible	Pré-conventionnel	33 %
21 < CE < 40	Moyen	Conventionnel	56 %
CE > 40	Fort	Post-conventionnel	11 %

#### 3.2. L'effet du niveau de l'expérience de l'auditeur et de la nature de son diplôme sur le niveau de sa compétence éthique :

Une analyse univariée de la variance (ANOVA à un seul facteur) a été menée pour expliquer la variation du niveau de la compétence éthique entre les auditeurs tunisiens selon le niveau d'expérience.

Avant de procéder à l'ANOVA, nous avons vérifié l'hypothèse de l'homogénéité des variances par le test de Levene. Le test est significatif ( $0,127 > 0,05$ ), comme le montre le tableau n° 6 ce qui nous permet d'accepter l'hypothèse d'homogénéité.

**Tableau n°6 : Test d'homogénéité des variances**

CE

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
2,257	3	14	,127

Les résultats de l'ANOVA (tableau n°7) attestent que le niveau d'expérience de l'auditeur n'a aucun effet sur le niveau de sa compétence éthique. La valeur de p est importante, ( $p = 0,946$ ), ce qui nous amène à rejeter l'hypothèse H1.

**Tableau n°7 : ANOVA**

CE

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	22,194	3	7,398	,121	,946
Intra-groupes	856,083	14	61,149		
Total	878,278	17			

La même analyse a été reconduite pour le facteur nature de diplôme, les résultats obtenus sont exposés dans les tableaux ci-dessous (tableau n° 8 et tableau n° 9). Nous avons conclu que le niveau de la compétence éthique varie selon la nature de diplôme reçu par l'auditeur en question (la valeur de  $p = 0,003 < 0,05$ ). D'où, l'hypothèse H2 est validée.

**Tableau n°8: Test d'homogénéité des variances**

CE

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
1,764	3	16	,194

**Tableau n°9 : ANOVA**

CE

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	603,433	3	201,144	7,128	,003
Intra-groupes	451,517	16	28,220		
Total	1054,950	19			

Nous nous intéressons à présent à identifier le type de diplôme qui semble impacter le plus le niveau de compétence éthique. Pour cela, nous avons eu recours au test de Duncan.

**Tableau n°10 : Test de Duncan**  
**CE**

Duncan<sup>a,b</sup>

Formation	N	Sous-ensemble pour alpha = 0.05	
		1	2
Autres	15	14,00	
Institut A	20	20,75	
Institut B	50	22,30	
Institut C	15		33,67
Signification		,053	1,000

Les moyennes des groupes des sous-ensembles homogènes sont affichées.

a. Utilise la taille d'échantillon de la moyenne harmonique = 3,934.

b. Les effectifs des groupes ne sont pas égaux. La moyenne harmonique des effectifs des groupes est utilisée. Les niveaux des erreurs de type I ne sont pas garantis.

Le test de Duncan (tableau n°10) montre que les auditeurs ayant reçu leur diplôme à l'institut C ont un niveau de compétence éthique significativement plus élevé que ceux diplômés d'autres instituts (l'Institut B, l'Institut A et autre Instituts).

### **3.3. Les déterminants de l'acquisition de la compétence éthique :**

Nous présentons les résultats d'estimation du modèle de la régression multiple par MCO dans les tableaux 11, 12 et 13.

Les statistiques tolérances et VIF (facteurs d'inflation de la variance) figurant dans le tableau n°13 sont très proches de 1 ce qui atteste l'absence d'un problème de multicollinéarité entre les variables explicatives. En plus, ces valeurs témoignent la qualité du modèle de régression.

Le même tableau (tableau n°13) affiche les différents coefficients de régression entre la variable dépendante (CE) d'une part et l'ensemble des variables explicatives d'autre part. Il s'est avéré que le niveau de compétence éthique des auditeurs Tunisiens est positivement associé à la l'enseignement de l'éthique (coef (Ensg) = 2,138 ; p = 0,036). Ceci confirme l'hypothèse H3 postulant qu'un enseignement dispensé à l'éthique comptable dans les universités pourrait développer les compétences éthiques chez les étudiants, futurs auditeurs. Ce même résultat infirme que le fait délibérer un enseignement éthique répond à des exigences telles que se conformer à des critères d'accréditation ou faire du marketing...

Le niveau de compétence éthique est également corrélé significativement avec le développement des méthodes pédagogiques pour faire réfléchir les futurs auditeurs sur les dilemmes éthiques (coef (pedgq) = 1,551 ; p = 0,087). Nous pouvons ainsi confirmer l'hypothèse H4 et corroborer les propos de Radtke (2004).

Par contre, nous avons constaté une absence de corrélation significative entre l'instauration d'un climat éthique d'une part et le niveau de compétence éthique des auditeurs d'autre part (coef(Climat) = 1,752 ; p = 0,537). Le résultat trouvé infirme notre hypothèse H5.

Les variables prises en compte expliquent 38% le niveau de la compétence éthique des auditeurs Tunisiens. Le tableau de l'ANOVA (tableau n°13) montre que le modèle de régression testé est significatif (Signification = 0,01).

### Tableau n°11, n° 12 et 13: Les résultats de la régression linéaire multiple

Tableau n° 11 : Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,677 <sup>a</sup>	,421	,381	,520	1,894

a. Valeurs prédites : (constantes), Ensg, Pedgq, climat

b. Variable dépendante : CE

Tableau n° 12 : ANOVA<sup>b</sup>

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Sig.
1 Régression	150,209	3	50,070	9,885	,01 <sup>a</sup>
Résidu	904,741	26	56,546		
Total	1054,950	29			

a. Valeurs prédites : (constantes), Ensg, Pedgq, climat

b. Variable dépendante : CE

**Tableau n° 13 : Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1 (Constante)	60,036	,505		3,244	,012		
Ensg	2,138	,835	,388	2,518	0,036	,919	1,089
Climat	-3,142	,373	-,463	-,644	0,537	,851	1,175
Pedgg	1,551	,188	,128	1,953	0,087	,914	1,094

a. Variable dépendante : CE

### **Conclusion :**

La problématique de la définition et de l'évaluation des compétences éthique des auditeurs est plus que jamais soulevée dans les débats post-crisis. Le présent travail constitue une tentative pour en mettre en lumière la réalité des compétences éthiques dans le contexte Tunisien sous l'optique de la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg(1969). Le recours à ce cadre théorique s'avère pertinent pour cerner la dimension individuelle du jugement éthique de l'auditeur comme mesure réflexive de sa compétence éthique.

Il ressort des résultats que les auditeurs Tunisiens sont dotés par des niveaux différents de compétence éthique. Mais, il reste moins vrai que ces derniers peuvent se trouver dans certains cas dans l'impossibilité de se tenir contre la tentation des pratiques non éthiques. D'ailleurs, le contexte Tunisien, à l'instar des autres contextes, a subi des ondes de choc engendrées par des scandales comme l'affaire Batam qui a du remettre en cause la profession des auditeurs en Tunisie, comme c'était le cas d'Enron.

En tout état de cause, l'auditeur est censé se doter d'un sens éthique fort et personnel afin de développer le capital de la confiance avec le public d'une part et accroître la transparence et la crédibilité de ses travaux d'autre part. D'ailleurs, il s'agit justement de la finalité ultime de toute étude consacrée à l'étude de l'éthique comptable en général.

A notre sens, ce papier a permis d'étayer un nouvel éclairage sur le concept des compétences éthiques dans un contexte actuel marqué par un encadrement rigoureux de l'éthique par des

prescriptions rigides et figées. Nous avons adopté une approche pouvant être qualifiée de dynamique pour rendre compte de la réalité des compétences éthiques Tunisiennes en audit. Une telle approche s'oppose avec la conception statique de l'éthique comme étant un arsenal normatif et réglementaire contraignant.

Mais, comme tout travail de recherche, notre étude souffre de quelques limites. Une première limite inhérente à notre travail consiste dans le recours à la technique du questionnaire. En fait, le concept traité celui des compétences éthiques fait partie des thèmes sensibles et délicats à aborder. Il serait préférable de le traiter avec des techniques narratives plutôt que des techniques de question-réponse (questionnaire) pour permettre au répondant de s'exprimer ouvertement et pleinement. Une deuxième limite consiste dans le fait de solliciter la théorie de Kohlberg (1969). Cette dernière est critiquable car elle permet de tenir compte uniquement du raisonnement des individus non pas de l'action qu'ils vont entreprendre réellement.

Cette contribution permet de proposer des pistes de recherche futures susceptibles d'intéresser les chercheurs en audit. Nous suggérons de mener des études exploratoires via des méthodes qualitatives sur le concept de compétence éthique. Le recours à ce type d'études est souhaitable afin de mieux développer le concept surtout qu'il s'agit d'un concept latent d'une part. D'autre part, ces études grâce à leur caractéristiques (intensives, ouvertes et non directives) vont permettre de générer des items ou des propositions qui pourraient servir à la construction des échelles de mesure pour la compétence éthique. En plus, ceci permet d'approfondir les résultats émergents des études quantitatives.

## Références bibliographiques :

- Ammar S. (2006), La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27<sup>ème</sup> congrès de l'Association francophone de la comptabilité, Tunis 2006.
- Arbouche M. (2008), Développement des compétences éthiques. Une approche par l'éthique des vertus, *Management et Avenir*, n° 20, p. 115-128.
- Bertin, E. (2004). Réflexions sur la compétence en audit, Journée de recherche AFC-AGRH : les aspects humains du contrôle et de l'audit, Février 2004, IAE de Rennes.
- Bertinov-Bennie N. & Pflugrath G. (2009), The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditor's judgment, *Journal of business Ethics*, Vol 48, pp. 237-253.
- Charpateau O. (2009), Messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ? Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Paris : Université Paris 1-Panthéon Sorbonne.
- Charreaux G. (2005), Pour une gouvernance d'entreprise « comportementale » : une réflexion exploratoire, *Revue Française de Gestion*, n° 157, juillet-août, pp. 215-238.
- Cheetham G., Chivers G. (1996), Towards a holistic model of professional competence, *Journal of European Industrial Training*, vol. 20, n° 5, pp. 20-30.
- Cheetham G., Chivers G. (1998), The reflexive (and competent) practitioner: a model of professional competence which seeks to harmonise the reflective practitioner and competence-based approaches, *Journal of European Industrial Training*, vol. 22, n° 7, pp. 267-276.
- 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.
- Dejours C. (1993), *Travail, usure mentale*, Bayard Editions, Paris.
- Dejours C. (2005), *Le facteur humain*, Presses Universitaires de France (PUF), Paris.
- Dejoux C., Dietrich A. (2005), *Management par les compétences, le cas Manpower*, Paris, Pearson Education, 233 p.
- Delamare Le Deist F., Winterton J. (2005), What Is Competence? *Human Resource Development International*, vol. 8, n° 1, pp. 27-46.
- 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, pp. 59- 76.
- Geuser F. (2005), *Travail du manager et ergonomie des instruments de gestion*, Thèse de doctorat, HEC Paris.
- Iweins P. (2008), L'exigence d'éthique dans l'exercice du jugement professionnel, *Ouvrage Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* Collection Comptabilité, Contrôle et finance, Edition De Boeck, pp. 220-237.

Kastrup V. (2002), "A propos de l'apprentissage de la compétence éthique", *Intellectica*, n° 35, p. 299-322.

Kavathazopoulos I. (2003), The use of information and communication technology in the training for ethical competence in business, *Journal of Business Ethics*, Vol. 48, N°1, pp. 43-58.

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.

Lee T., Stone M., (1995), Competence and Independance. The Congenial Twins of Auditing, *Journal of Business, Finance and Accounting*, December, pp. 1169-1177.

Martinet A.-C. (2008), 50 ans de recherche en stratégie : normalisation ou pluralisme épistémologique ?, *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, hors série, juin 2008, pp. 39-66.

Mercier S. (2000), La formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise, *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 3, pp. 101-123.

Mercier S. (2004), *L'éthique dans les entreprises*, Paris, La Découverte, 121 p.

Nilès J.-J. (2002), Comment mesurer l'éthique des acheteurs ?, *Entreprise Ethique*, n° 17, pp.

Nilès J.-J. (2004), Analyse de l'éthique dans la prise de décision du manager opérationnel. Étude qualitative et proposition d'une échelle de mesure, colloque ESDES-ADERSE, Université catholique de Lyon, juin 2004.

Noël Lemaître C., Krohmer C. (2010), *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, Nice : France (2010).

Pigé B. (2009), *Ouvrage Gouvernance, Contrôle et audit des Organisations*, Edition Economica.

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.

Van Der Yeught, C., Bergery L., Dherment-Férère I. (2012). Les compétences éthiques créent-elles de la valeur ? Colloque « Gouvernance et création de valeur(s) » 6èmes Journées scientifiques de l'Université du Sud Toulon-Var Toulon le 17 avril 2012.

Victor B. & Cullen J.B. (1988), The organizational bases of ethical work's climates, *Administrative Science Quarterly*, Vol 33, N°1, pp.101-125.

Writz P. (2006a), Compétences, conflits et création de valeur : vers une approche intégrée de la gouvernance, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 2, juin, pp 187-221.

Yaich, R. (2003). *Ethique et compétences comptables*. Ed. Raouf Yaich.