

L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ?

Christine NOËL LEMAITRE
Université de Provence CEPERC
Cathy KROHMER
IEMN-IAE LEMNA

Classification JEL : M42, M54 – *Réception* : août 2009 ; *Acceptation* : juillet 2010.

Correspondance : christine.noel.lemaitre@gmail.com

Résumé : Cet article analyse l'importance accordée aux compétences éthiques des auditeurs. Notre approche repose sur l'analyse qualitative de 21 entretiens de membres de *Big Four* en France et de documents internes et externes. Les résultats de cette étude montrent que d'un côté, les *Big Four* mettent en avant la responsabilité individuelle et la prise d'initiative de leurs collaborateurs dans leur campagne de recrutement et leur communication externe. De l'autre, ils définissent la compétence éthique comme le simple respect des règles et procédures en vigueur. Ce paradoxe est susceptible d'altérer à moyen ou long terme le lien de confiance que chaque *Big Four* entretient avec ses parties prenantes.

Mots clés : auditeur – *Big Four* – compétence éthique – démarche compétence.

Abstract: This paper aims at a better understanding of the role and management of ethical skills in *Big Four* audit firms. We apply discourse analysis to auditor interviews, internal and external documents. The results of this research reveal that, on the one hand, *Big Four* firms promote individual responsibility and leadership in their recruitment processes and communication. On the other hand, they define ethical skill as simply applying the standard rules and procedures in the firm. In the long run, this paradoxical situation could be damaging to stakeholder trust.

Keywords: auditor – *Big Four* – ethical skill – skill process.

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur légal a fait l'objet d'une abondante littérature, particulièrement aux États-Unis (notamment Bédard, 1989 ; Libby et Tan, 1994). Selon Sweeney (1995), cette compétence est non seulement technique mais également éthique. 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 a et b ; 2007) pour la qualité de son travail. Si la notion de compétence éthique émerge lentement de la littérature en gestion, le cadre théorique de la gestion des compétences demeure largement ignoré dans la littérature en audit.

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 confrontation des compétences déclarées et des compétences requises des collaborateurs et des associés des grands cabinets d'audit internationaux (ou *Big Four*). 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 ?

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 Power (1994 ; 2003), 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 mis en œuvre de nouvelles fonctions et de nouvelles procédures destinées à renforcer le comportement éthique de leurs salariés, telles que les référents déontologiques et les dispositifs d'alerte professionnelle. Cependant, la seule description des procédures affichées par les *Big Four* 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, p. 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 ». La démarche compétence permet justement, en confrontant les compétences requises aux compétences déclarées, de prendre en compte ce décalage.

Certes, 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 à l'éthique des auditeurs se focalisent sur l'analyse de leurs discours et de leurs modes de raisonnement. Nous proposons, dans cet article, une approche originale qui consiste à comparer le discours des acteurs sur le terrain aux pratiques effectives de gestion des ressources humaines en cours dans les *Big Four*. 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, 2008). 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 l'aspect paradoxal de la gestion des compétences éthiques au sein des *Big Four*. Tandis que les cabinets axent leur communication et leur *process* de recrutement sur la responsabilité et l'esprit d'initiative de leurs collaborateurs, les outils de gestion des compétences utilisés négligent ces qualités et définissent la compétence éthique comme le strict respect des règles et des procédures en vigueur. L'éthique individuelle est mentionnée par les professionnels comme un des ingrédients clefs de l'expertise de l'auditeur. Pourtant, elle n'est finalement qu'un critère marginal de promotion des collaborateurs. Nous dévoilons ce paradoxe en nous fondant sur l'approche compétence et en prolongeant les travaux de Mercier (2000 2002).

L'article se structure en trois temps. Dans une première partie, nous définissons la notion de compétence éthique, puis nous synthétisons la littérature consacrée à la compétence éthique des auditeurs. Dans une deuxième partie, nous présentons le cadre méthodologique de notre

étude. Enfin, dans une dernière partie, nous présentons et discutons les résultats.

1. L'éthique de l'auditeur au service de la qualité de l'audit

L'éthique de l'auditeur a été l'objet de nombreuses études académiques. Pourtant, à notre connaissance, aucune étude n'aborde l'éthique professionnelle des auditeurs à partir d'une démarche centrée sur les compétences. Après avoir défini la notion de compétence éthique, nous présenterons l'état de la littérature académique concernant sa difficile évaluation.

1.1. La définition de la compétence éthique

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, 2006). 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 (McClelland, 1973). 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).

La notion de compétence éthique commence à être utilisée en sciences de gestion (Fortin et Martel, 1997 ; Kastrup, 2002 ; Arbouche, 2008). Fortin et Martel (1997) définissent la compétence éthique comme la capacité d'un professionnel à rendre des jugements moraux. Pour Nillès (2002, p. 64), 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. 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 coûteuse, parce que chaque alternative possible conduirait à appliquer des principes distincts voire contraires, mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents.

D'aucuns n'hésitent pas à évoquer une *technè* ou une pratique pour qualifier la compétence éthique (Carr, 1995), qui ne peut se réduire au simple respect des règles ou de procédures. L'acteur compétent n'est pas celui qui applique automatiquement les prescriptions de son supérieur hiérarchique, mais plutôt celui qui sait reconnaître les situations singulières justifiant de déroger aux règles ou d'en inventer de nouvelles. De nombreux logiciens tels que Marcus (1980) ont montré que la plupart des systèmes normatifs sont inconsistants. Ils 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. 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, 2003a, p. 33). La compétence éthique permet justement au sujet d'apporter une réponse juste lorsque les règles sont défaillantes 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 en vue de parvenir à une décision juste pour l'ensemble des parties prenantes.

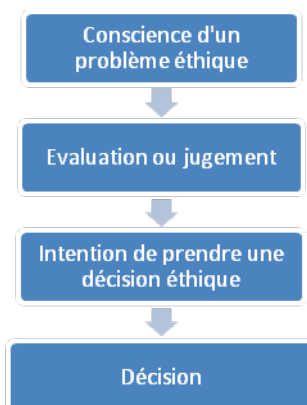
1.2. La difficile évaluation de la compétence éthique des auditeurs

À notre connaissance, aucune recherche ne s'est intéressée à l'évaluation des compétences éthiques des auditeurs. Les principaux outils de mesure développés appréhendent la sensibilité éthique des acteurs à partir d'une approche purement cognitive. Ils reposent sur la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969 ; 1981). Dans le prolongement de la psychologie génétique de Piaget (1931), 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 est essentiellement fondé sur la maximisation de l'intérêt personnel et immédiat. L'individu agit 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 intègre des principes et des valeurs universels à son raisonnement. Il serait prêt à transgresser les règles de sa communauté, si sa vision de la justice l'exige.

Plusieurs outils de mesure psychométriques ont été élaborés à partir de la théorie de Kohlberg. Le test DIT (*Defining Issue Test*), élaboré par Rest (1979), est le plus utilisé. Ce test permet de calculer un P-score, à partir d'un questionnaire basé sur la manière dont des sujets justifient leur décision face aux 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. Ainsi, Windsor et Ashkanasy (1996) montrent que le niveau de développement moral atteint par un auditeur a une influence directe sur sa résistance aux pressions éventuelles exercées par le dirigeant. Ils proposent une typologie fondée sur le niveau de développement moral atteint en distinguant les « *auditeurs autonomes* », les « *auditeurs pragmatiques* » et les « *auditeurs complaisants* ». Prat dit Hauret (2003) propose une typologie comparable en s'intéressant aux auditeurs français.

Ces différents outils d'évaluation nous semblent insatisfaisants dans la mesure où l'action éthique ne découle pas automatiquement de la prise de conscience d'un dilemme éthique. Rest (1979) présente la décision éthique comme la résultante de quatre étapes présentées dans la Figure 1.

Figure 1 – Les étapes de la prise de décision éthique selon Rest (1979)



Dans l'enchaînement des différentes étapes aboutissant à une prise de décision éthique, le professionnel ne demeure pas en tête-à-tête avec sa conscience, mais il interagit avec une organisation et des collègues susceptibles d'influer sur son comportement. L'individu au travail doit connaître les outils existant au sein de son organisation, il doit maîtriser leurs conditions d'utilisation et il doit faire preuve d'esprit critique pour

prendre de la distance vis-à-vis de ces outils et procédures. Ainsi, la compétence éthique ne se livre pas dans la pure introspection mais dans l'interaction entre une dimension cognitive et une dimension sociale et organisationnelle.

L'approche cognitive de l'éthique des auditeurs domine largement la littérature académique. 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 en négligeant la réglementation, le cadre organisationnel et les dynamismes sociaux avec lesquels ces professionnels composent ? Les travaux de Mercier (2000) nous invitent à dépasser une approche purement cognitive de l'éthique pour s'intéresser à sa formalisation dans le cadre de l'entreprise. La formalisation de l'éthique est définie comme « *la rédaction par l'entreprise d'un document énonçant ses valeurs, principes et croyances* » pouvant être appréhendée comme un « *outil de régulation des relations de l'entreprise et ses différentes parties prenantes* » (Mercier, 2000, p. 104). En formalisant son éthique, une entreprise explicite ses attentes vis-à-vis de son personnel et de ses partenaires et exige que ses valeurs se concrétisent dans leur comportement. La prise en compte de cette dimension est indispensable pour comprendre la manière dont les *Big Four* entreprennent de gérer les compétences éthiques de leurs collaborateurs.

2. Méthodologie

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. 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. En outre, les *Big Four* ont progressivement formalisé leur éthique depuis l'effondrement du cabinet Andersen.

Nous adoptons 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 confrontons les compétences déclarées par les auditeurs légaux aux compétences requises par l'organisation. Pour se faire, nous analysons les pratiques de management des ressources humaines des *Big Four*, et plus particulièrement les supports d'évaluation des compétences, le référentiel compétence utilisé, et les 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 conduit 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 d'un *Big Four*, 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 émergentes 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.

Ainsi, 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 précisée 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 duré 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 dans leur cabinet : quels sont les outils techniques ou organisationnels nécessaires à la réussite de leur mission ?
- les compétences mobilisées au cours de leur mission : 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 l'activité et par l'activité de l'auditeur ?

Tableau 1 – Présentation de l'échantillon

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 - <i>Business</i> développement 	2 auditeurs de 2 cabinets
Associé	Titulaire du diplôme d'expertise comptable	<ul style="list-style-type: none"> - Gestion du cabinet <i>Business</i> développement 	5 associés de 4 cabinets

Les entretiens ont fait l'objet d'une analyse de contenu, qui s'appuie sur les méthodes et les formats de présentation des données préconisés 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 confrontés aux données issues des entretiens réalisés auprès des auditeurs et auprès des associés responsables des ressources humaines ou de l'éthique dans le cabinet.

3. Résultats et discussion

Les résultats dégagés font, tout d'abord, 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*.

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

Si la quasi-totalité des auditeurs interrogés soulignent l'importance de l'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 un 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, de rogner sur les contrôles surtout lorsqu'on est en fin de mandat »*. Ainsi, les

cabinets attendent essentiellement de leurs collaborateurs la capacité de comprendre et d'exécuter les procédures existantes.

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 leur éthique et leur comportement professionnel. 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.

En interne, chacun des *Big Four* a développé depuis 2003 des Codes de conduites et des chartes par lesquels il précise les règles exprimées dans le Code de déontologie et les normes d'exercice professionnel en règles de conduite opérationnelles. Les codes et chartes éthiques 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. Ainsi, 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 des auditeurs, afin de marquer symboliquement leur engagement à respecter ce Code. Les chartes reprennent les valeurs qui doivent inspirer et guider l'activité quotidienne des collaborateurs. Ces valeurs sont

rappelées sur de nombreux supports de communication (site internet, plaquettes, etc.).

Tableau 2 – Les valeurs affichées par les Big Four

PWC	Deloitte	Ernst and Young	KPMG
Excellence (Agilité, Apprentissage, Innovation) <i>Teamwork</i> (Respect de chacun et partage du savoir et de l'expérience) <i>Leadership</i> (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 <i>Teamwork</i> Courage des <i>leaders</i> Savoir bâtir des relations justes et durables	Intégrité Exemplarité <i>Teamwork</i> Respect Perspicacité Honnêteté Engagement

3.2. Des ressources essentiellement formelles et collectives

Nous avons défini la compétence éthique de l'auditeur comme sa capacité à mobiliser d'une manière pertinente les ressources mises à sa disposition. 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).

Plusieurs ressources organisationnelles ont été mises en place par les *Big Four* pour favoriser un management de l'éthique des collaborateurs. Tout d'abord, la chaîne hiérarchique définit les interlocuteurs pertinents en cas de dilemme éthique. Chaque *Big Four* dispose également d'une procédure d'alerte (*whistleblowing*) qui

permet aux collaborateurs rencontrant une difficulté professionnelle ou personnelle de pouvoir en informer une cellule spécifique, 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 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 Four* sont résumées dans le tableau ci-après. Ce tableau souligne ainsi l'importance des ressources formelles et collectives vis-à-vis des autres types de ressources (informelles ou individuelles).

En effet, la dimension collective de la compétence éthique des auditeurs apparaît également à de multiples reprises dans les entretiens. Certes, « *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. Mais, l'auditeur est rarement seul à mener à bien sa mission. Une mission est, en général, conduite par une équipe qui se veut complémentaire. « *L'auditeur prend rarement une décision seul, il en discute avec ses collègues, sa hiérarchie. 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.

Tableau 3 – Les ressources à l'appui des compétences éthiques des auditeurs

	Ressources informelles	Ressources formelles
Ressources individuelles	Qualités personnelles, Système de valeurs propre à l'auditeur Expérience	Evaluation individuelle
Ressources collectives	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 Intranet

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 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). Les liens qu'un auditeur va tisser avec son équipe de travail, l'image qu'il va se forger de son employeur, le respect ou au contraire le mépris qu'il a pour lui, jouent comme autant de facteurs susceptibles de renforcer ou au contraire d'inhiber son comportement éthique.

3.3. La gestion des compétences éthiques des Big Four, le produit d'un système de contrôle à dominante formaliste

Mercier (2002) distingue deux systèmes de contrôle des comportements éthiques des salariés dans l'entreprise : un contrôle formel et un contrôle informel. Le premier vise à standardiser les comportements en recherchant avant tout une stricte conformité aux règles énoncées et en maintenant un fort pouvoir hiérarchique au sein de l'organisation. Le second vise à développer un sentiment d'adhésion et d'implication chez les salariés, afin de produire un savoir implicite qui sera utilisé pour faire face à des dilemmes éthiques.

Tout d'abord, 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 révèlent au cours de l'entretien en inadéquation avec les valeurs du cabinet ne sont pas intégrés. Ainsi, les entretiens de recrutement renvoient plutôt à un système de contrôle informel visant à sélectionner les candidats dont les buts et les valeurs semblent compatibles avec les attentes du cabinet.

Les actions des *Big Four* en matière de responsabilité sociale répondent également à un système de contrôle informel des valeurs des collaborateurs. Le déontologue d'un *Big Four* nous précise que son cabinet a 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. Dans le cadre de ce projet, des associés peuvent

être autorisés à conduire un projet humanitaire dans un pays en voie de développement sous l'égide d'une ONG. Ils concrétisent leur mission sur leurs jours de congés et en contrepartie, PWC s'engage à financer leurs frais de déplacement. Chaque année, Deloitte invite ses collaborateurs à participer à l'« *impact day* » pour manifester leurs engagements en matière de développement durable. L'« *impact day* » revêt des aspects différents selon les pays. En France, les salariés de Deloitte participent à des conférences en matière de développement durable. Au Canada, les salariés sont invités à consacrer une journée par an, en tant que bénévole, à une association d'aide aux personnes ou de lutte pour la protection de l'environnement. Ces manifestations sont destinées à « *cultiver l'exemplarité des collaborateurs et leur conviction de travailler dans une organisation responsable, ce qui leur permet de devenir meilleur* » (déontologue et responsable de la RSE d'un *Big Four*).

Les autres leviers de la gestion des compétences éthiques au sein des *Big Four* relèvent, toutefois, d'un système de contrôle direct et formel, en particulier en ce qui concerne le processus d'évaluation des collaborateurs et les formations dispensées.

Après chaque mission, les auditeurs juniors et seniors s'auto-évaluent et sont ensuite évalués par leur responsable hiérarchique en utilisant la grille d'évaluation des compétences requises définie par le cabinet. Une première analyse des grilles utilisées révèle que la compétence éthique des collaborateurs est bien l'objet d'une évaluation. Si les compétences attendues sont essentiellement des savoirs techniques (maîtrise des règles comptables, juridiques...), des savoir-faire méthodologiques (appropriation de la démarche d'analyse des risques) et comportementaux (enthousiasme, force de persuasion, *leadership*...), quelques items font référence à la compétence éthique de l'auditeur. Ainsi, dans un des cabinets, 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). Dans tous les cas, la compétence éthique requise par le *Big Four* est identifiée au simple respect des normes et procédures en vigueur.

En outre, 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 contraires à l'éthique. Par exemple, cet auditeur senior souligne la nécessité d'identifier la manière dont les auditeurs réagissent face à une erreur : « *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 recadres parce que dans ce cas ça remet en cause son éthique. C'est pour cela que tu fais des évaluations* ». Mais, à l'inverse, l'exemplarité de son comportement n'est pas toujours un facteur d'évolution de carrière. Bien au contraire. Un manager souligne que « *le secret d'une carrière réussie consiste à se débarrasser des cas délicats en les affectant à d'autres collègues afin de ne pas placer le cabinet dans une situation délicate* ». Il en est ainsi des clients les moins coopératifs que l'on cherchera à confier à un collègue pour éviter les problèmes. Cet aspect est très important car les processus d'évaluation sont au cœur du management des ressources humaines. En effet, la majeure partie des décisions relatives à la carrière d'un auditeur sont prises en fonction de l'évaluation de ses compétences. Dès lors, la compétence éthique ne demeure qu'un artefact, si elle n'est pas réellement au centre des processus d'évaluation.

Les formations proposées par les cabinets répondent à une logique similaire. Un des cabinets demande ainsi à tous ses collaborateurs de suivre des programmes de formation sur l'éthique et la déontologie en plus des modules liés à sa fonction. Cet autre cabinet réunit tous les ans les nouveaux recrutés pour un séminaire de trois jours, qui est l'occasion de découvrir *Simulethic*, un jeu d'entreprise basé sur des situations professionnelles auxquelles les auditeurs peuvent être confrontés. Une situation est présentée aux auditeurs et on les place face à un choix. L'auditeur doit imaginer comment il se comporterait dans cette situation et *Simulethic* lui indique quel était le comportement à adopter en renvoyant aux articles des Codes et aux procédures qui prévoient cette situation. La formation en éthique proposée par les *Big Four* consiste donc essentiellement à améliorer la connaissance que les auditeurs ont des règles structurant la profession et à favoriser leur maîtrise des ressources à leur disposition. Une telle démarche est

parfaitement cohérente avec la conception de la compétence éthique, portée par les *Big Four*, proche de la notion d'obéissance. Elle est cependant en opposition avec certaines des valeurs des cabinets telles que la vision ou l'innovation.

Tableau 4 – *La logique de la gestion des compétences éthiques au sein des Big Four*

	Système de contrôle formaliste direct visant à imposer un strict respect des règles et procédures	Système de contrôle non formaliste implicite visant à favoriser la responsabilité et l'esprit d'initiative des collaborateurs
Recrutement		X
Formation	X	
Évaluation	X	

Tandis que les cabinets d'audit entreprennent de recruter de jeunes diplômés en valorisant leur esprit critique, leur responsabilité et leur sens de l'initiative, la gestion des compétences éthique repose essentiellement sur un système de contrôle formaliste direct visant à imposer un strict respect des règles et des procédures. Ce décalage peut être à l'origine du fort turnover qui caractérise le management des ressources humaines dans les *Big Four*. Les collaborateurs qui font preuve des qualités recherchées par les *Big Four*, ont parfois du mal à gérer ce paradoxe sur le moyen et long terme, ce qui transparaît dans certains entretiens réalisés avec des auditeurs juniors. Ces collaborateurs ont, dès lors, souvent tendance à quitter les cabinets d'audit, après quelques années, pour valoriser leur expérience auprès de grandes entreprises du secteur industriel, commercial et financier. Ils espèrent pouvoir disposer, ainsi, d'une plus grande capacité de distanciation critique vis-à-vis de règles et de procédures qu'ils ne comprennent pas toujours.

Conclusion

Notre analyse souligne que la gestion des compétences éthiques au sein des *Big Four* est fondée sur un paradoxe. D'une part, les *Big Four* mettent en avant la responsabilité individuelle, l'esprit critique, la prise d'initiative et la créativité de leurs collaborateurs dans leur campagne de recrutement et dans leurs actions en matière de RSE. D'autre part, ils définissent l'éthique comme le simple respect des règles et procédures en vigueur, alors même que l'éthique est ce qui permet de faire face aux situations inédites devant lesquelles l'application des règles et des procédures ne permet pas d'aboutir à une situation équitable. C'est donc moins l'éthique qui fait partie des compétences requises des auditeurs que l'obéissance aux règles. Ce paradoxe est susceptible de poser problème et d'altérer à moyen ou long terme le lien de confiance que chaque *Big Four* entretient avec ses parties prenantes. En outre, les pressions marchandes, vécues par les auditeurs comme des contraintes se faisant au détriment de la qualité de leur contrôle, poussent quelques uns 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 ».

La méthodologie utilisée dans cette recherche exploratoire nous impose, toutefois, d'examiner avec prudence ces 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 (1984) 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 réellement 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). Si tel était le cas, il conviendrait d'examiner avec d'autant plus de prudence l'hypothèse, souvent utilisée dans les recherches en audit

et en finance, selon laquelle la présence d'un *Big Four* en tant qu'auditeur légal est signe d'une plus grande qualité de l'audit. Des recherches futures destinées à comparer les pratiques de gestion des compétences éthiques dans les *Big Four* et dans les autres cabinets permettraient d'élargir notre analyse.

Bibliographie

- Arbouche M. (2008), « Développement des compétences éthiques. Une approche par l'éthique des vertus », *Management et Avenir*, n° 20, p. 115-128.
- Babeau O. (2008), « Le décalage entre travail prescrit et travail réel, la dimension absente des manuels de management », *Gestion 2000*, n° 4, p. 161-171.
- Bédard J. (1989), « Expertise in Auditing: Myth or Reality », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 14, p. 113-152.
- Bertin E. (2004), « Réflexions sur la compétence en Audit », *Journée de recherche AFC-AGRH : Les aspects humains du contrôle et de l'audit*, Rennes.
- Carr D. (1995), « Roughing out the Ground Rules: Reason and Experience in Practical Deliberation », *Journal of Philosophy of Education*, vol. 29, n° 1, p. 137-147.
- Dejoux C. (1998), « Gestion des compétences individuelles et organisationnelles : présentation d'une classification d'entreprises », *Gestion 2000*, mars-avril, p. 51-68.
- Defélix C. (2003), « Ce que gérer les compétences veut dire », in Guenette A.-M., Rossi M., Sardas J.-C. éd., *Compétences et connaissances dans les organisations*, SEES et *Revue Economique et Sociale*, p. 121-128.
- 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.
- Dillard J. et Yuthas K. (2002), « Communicative action and corporate annual reports », *Journal of Business Ethics*, vol. 41, p. 141-157.

- Fortin J. et 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*, vol. 26, n° 1, p. 123-134.
- Gendron Y. Duddaby R. et Lam H. (2006), « An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence », *Journal of Business Ethics*, vol. 64, p. 169-193.
- Giddens A. (1984), *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*, Berkeley, University of California Press.
- Guénin-Paracini H. (2008), *Le travail réel des auditeurs légaux*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, sous la direction du professeur H. Fiol, soutenu le 10 septembre, HEC.
- 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*, vol. 21, n° 2, p. 170-203.
- Kastrup V. (2002), « A propos de l'apprentissage de la compétence éthique », *Intellectica*, n° 35, p. 299-322.
- Kohlberg L. (1969), « Stage and Sequence: The Cognitive Developmental Approach to Socialization », in D.A. Goslin, *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* (1ère éd.), Harper & Row.
- Le Boulaire M. et Retour D. (2008), « Gestion des compétences, stratégie et performance de l'entreprise : quel rôle de la fonction RH », Actes du congrès de l'ARH, Reims.
- Libby R. et Tan H (1994), « Modelling the Determinants of Audit Expertise », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 8, p. 701-717.
- Marcus R.B. (1980), « Moral Dilemmas and Consistency », *Journal of Philosophy*, vol. 77, p. 121-136.
- McClelland D. (1973), « Testing for Competence rather than for Intelligence », *American Psychologist*, vol. 1, p. 1-14.

- Mercier S. (2000), « La formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 3, p. 101-123.
- Mercier S. (2002), « Une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, vol. 43, n° 1, p. 34-49.
- Merchiers J. et Pharo P. (1992), « Eléments pour un modèle sociologique de la compétence d'expert », *Sociologie du Travail*, n° 1, p. 47-63.
- Miles M. et Huberman A. (1991), *Analyse des données qualitatives – recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck Université.
- Nillès J.J. (2002), « Comment mesurer l'éthique des acheteurs ? », *Entreprise Ethique*, n° 17, p. 65-73.
- Pasewark W.R., Shockley R.A. et Wilkerson J.E. Jr (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.
- Piaget J. (1931), *Le jugement moral chez l'enfant*, Paris, PUF.
- Pigé B. (2003), « Les enjeux du marché de l'audit », *Revue Française de Gestion*, n° 147, p. 87-103.
- Piot B.C. (2008), « Concentration et compétitivité du marché de l'audit en France : Une étude longitudinale 1997-2003 », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, n° 4, p. 31-63.
- Power, M. (1994), *The audit explosion*, London Demos.
- Power M. (2003), « Auditing and the Production of Legitimacy », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 4, p. 379-394.
- Prat dit Hauret C. (2003a), « 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. (2003b), « Audit et développement moral cognitif », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 3, p. 117-136.
- Prat dit Hauret C. (2007), « Éthique et décision d'audit », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 13, p. 69-85.
- Rapiau M.T. et Retour D. (2006), « Gestion des compétences et formation au sein de l'entreprise », *Cahiers Français*, n° 333, p. 76-81
- Rest J. (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. et 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.

Sweeney J. (1995), « The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis », *Research on Accounting Ethics*, vol. 1, p. 213-34.

Windsor C.A. et Ashkanasy N.M. (1996), « Auditor Independence Decision Making: the Role of Organizational Culture Perception », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, p. 80-97.

Annexe 1 - 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 défailtantes ou insuffisantes ? Pouvez-vous me donner des exemples ? Comment avez-vous réglé le problème ?

Souhaitez-vous ajouter quelques éléments ?