

UNIVERSITE DU SUD
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE
GESTION DE SFAX

MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME
NATIONAL D'EXPERT-COMPTABLE

LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES DANS LES MISSIONS DE
COMMISSARIAT AUX COMPTES : IDENTIFICATION ET
DEVELOPPEMENT

Présenté par
Bouaziz Faïda

Dirigé par
Mr Yaïch Abderraouf

Année universitaire 2007 – 2008

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES

ABREVIATIONS

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES

PROFESSIONNELLES

CHAPITRE 1 : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES COMPTABLES

Section 1: Place des comportements dans la réussite professionnelle

Section 2: Les dimensions de l'intelligence comportementale

Section 3: Les facteurs favorisant l'acquisition des compétences comportementales comptables

CHAPITRE 2 : IMPORTANCE DES COMPORTEMENTS DANS LES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Section 1: Critères décisifs dans l'obtention des missions

Section 2: Exigences comportementales au niveau de l'exécution de la mission

Section 3: Communication des travaux d'audit

DEUXIEME PARTIE : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES NECESSAIRES POUR LA REUSSITE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

CHAPITRE 1 : UN ENVIRONNEMENT FAVORABLE AU DEVELOPPEMENT DES COMPETENCES COMPORTEMENTALES

Section 1: Organisation et contrôle interne au sein des cabinets d'audit

Section 2: Importance de la notion de confiance dans les missions d'audit

Section 3: Mise à jour des compétences comportementales des collaborateurs

CHAPITRE 2 : LE SEUIL CRITIQUE DE COMPETENCES COMPORTEMENTALES

Section 1: Les compétences comportementales critiques

Section 2: Impact des compétences comportementales critiques sur la réussite des missions d'audit

CHAPITRE 3 : VERIFICATION EMPIRIQUE DES COMPETENCES COMPORTEMENTALES CRITIQUES

Section 1: Rappel des objectifs et des hypothèses de recherches

Section 2: Présentation de l'enquête

Section 3: Présentation des résultats de l'enquête

CONCLUSION

ANNEXES

ANNEXE 1 : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES

ANNEXE 2 : ARBRE DECISIONNEL

ANNEXE 3 : L'ECHANGE RELATIONNEL

ANNEXE 4 : LES SIGNAUX REMPARTS ET LES SIGNAUX EXPANSIONS

ANNEXE 5 : BILAN D'AUTO-EVALUATION

ANNEXE 6 : QUESTIONNAIRE

BIBLIOGRAPHIE

ABBREVIATIONS

ACP	Analyse par composantes principales
AD	Analyse discriminante
CA	Comptable Agrée
CAC	Commissariat aux comptes
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway
CSC	Code des sociétés commerciales
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICCA	Institut Canadien des Comptables Agrées
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard on Auditing
ISQC 1	International Standard on Quality Control
OECT	Ordre des experts comptables de Tunisie
PNL	Programmation neuro-linguistique
PWC	PriceWaterHouseCoopers

INTRODUCTION

A notre époque, une grande importance est accordée aux comportements. Le dictionnaire Encyclopédique Universel définit les comportements comme étant l'ensemble de réactions, des conduites conscientes et inconscientes d'un sujet, il s'agit de la manière d'agir.

Plusieurs auteurs ont étudié le comportement humain dans les organisations de travail, certains l'ont appelé comportement organisationnel. Selon Benabou, « le comportement organisationnel est la science du comportement humain, visant à expliquer, prédire et promouvoir l'adaptation des individus, des groupes et des organisations à leurs environnements internes et externes » (Benabou et Abravanel, 1986, p 8). Pour ce faire, l'individu devrait posséder des compétences comportementales.

Les compétences comportementales sont appelées aussi compétences émotionnelles. Selon Goleman (1999, p 39) « la compétence émotionnelle est une capacité acquise fondée sur l'intelligence émotionnelle et sans laquelle une performance professionnelle hors pair est impossible ». L'expression Intelligence émotionnelle est apparue pour la première fois dans une série d'articles scientifiques rédigés par Mayer et Salovey (1990, 1993) : « L'intelligence émotionnelle nous permet de penser de façon créative et d'utiliser nos émotions pour résoudre des problèmes.... La personne dotée d'intelligence émotionnelle présente des habiletés dans les quatre domaines suivants : l'identification des émotions, l'utilisation des émotions, la compréhension des émotions et l'ajustement des émotions » (Kierstead, 1999, p 1). Ainsi, une nouvelle conception de l'intelligence vient de s'intégrer dans l'approche de management des compétences dans les entreprises et les organisations professionnelles. Ce sujet a été popularisé par la récente parution de nombreux ouvrages relatifs à l'application de l'intelligence émotionnelle au travail dont notamment celle de Goleman (1997, 1999, 2005).

Dans le cadre de ce mémoire, nous nous intéresserons à un facteur qui a fait l'objet de plusieurs recherches dans les pays les plus développés (USA, Canada, Suisse ...) mais qui est, à notre connaissance, insuffisamment considéré en Tunisie : c'est la notion de compétence comportementale.

Le thème général de notre travail sera donc les comportements professionnels, appliqués pour les missions de certifications des comptes. En nous appuyant sur les récentes

recherches sur les comportements au travail, nous constatons que les critères d'excellence dans les professions les plus difficiles, et de réussite des grandes entreprises et organisations du monde, ne sont plus les compétences techniques et cognitives uniquement, mais ces dernières doivent être associées aux compétences comportementales¹. Ce type de compétences « devient ainsi une problématique fondamentale pour la réussite et la performance et, par conséquent, le développement que ce soit à l'échelle de l'individu, à l'échelle de la famille, à l'échelle de l'entreprise, à l'échelle d'une profession, à l'échelle des institutions et, plus encore, à l'échelle de la communauté nationale » (Yaich, 2005, p 1).

La profession de commissaire aux comptes est une des professions qui nécessitent l'ensemble de ces compétences. En fait un commissaire aux comptes est compétent lorsqu'il sait agir dans un contexte particulier, c'est-à-dire, lorsqu'il utilise d'une façon appropriée ses « savoirs », « savoir faire » et « savoir être ».

En Tunisie, comme dans nombreux pays du monde, le recours aux services du commissaire aux comptes est devenu d'une importance cruciale dans le fonctionnement de la vie économique. En fait, les états financiers, représentant la synthèse de l'activité de l'entreprise, servent comme base d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic pour les différents agents économiques. D'où la nécessité de fournir et de publier des informations fiables, régulières et représentant une image fidèle de l'entité. C'est l'intervention du commissaire aux comptes qui donne une assurance sur la qualité de l'information financière présentée par les dirigeants.

En revanche, le métier de commissaire aux comptes, comme plusieurs autres métiers organisés, passe par une problématique à savoir : la pression des clients, les conflits d'intérêts entre directeurs d'entreprises et les utilisateurs des états financiers, et, l'environnement qui est devenu de plus en plus concurrentiel aussi bien pour les entreprises que leurs auditeurs.

Pour faire face à toutes ces contraintes, la réussite du commissaire aux comptes consistant à développer son activité et à pratiquer un audit de qualité est conditionnée non seulement par ses connaissances théoriques et techniques, mais aussi par sa façon de se comporter lui-même et avec les autres, et par sa capacité à gérer et à maîtriser le risque du métier.

¹ Dans les développements qui suivent, nous utiliserons les termes « intelligence comportementale » pour parler de l'intelligence émotionnelle, et « compétences comportementales » pour désigner les compétences émotionnelles.

Concrètement, le questionnement général auquel nous cherchons à répondre est le suivant : Quelles sont les compétences comportementales nécessaires pour la réussite dans les missions de commissariat aux comptes ?

Le commissariat aux comptes est l'un des métiers de la profession comptable. Si ce métier est lié aux autres métiers comptables (tenue de comptabilité, assistance et consulting) par des traits communs, il se distingue par certaines spécificités.

En matière de comportement, il y a lieu de distinguer entre les compétences comportementales professionnelles (nécessaires pour l'exercice des métiers comptables en général) et, les compétences comportementales qui déterminent la réussite des commissaires aux comptes dans leurs missions de certification.

Il en résulte que notre problématique sera scindée en deux sous questions auxquelles nous tenterons de répondre, à savoir :

- Quelle est l'importance des compétences comportementales pour l'exercice de la profession comptable et spécifiquement pour les missions de commissariat aux comptes ?
- Quelles sont les compétences comportementales permettant à un commissaire aux comptes d'être parmi les meilleurs ?

Pour répondre à ces questions, nous effectuerons une revue de la littérature traitant du thème choisi et nous appuierons ces idées par les résultats d'une enquête réalisée à l'aide d'un questionnaire auprès des professionnels experts comptables membres de l'ordre des experts comptables de Tunisie (OECT) exécutants des missions de commissariat aux comptes.

Notre travail sera présenté donc en deux parties correspondant à deux finalités complémentaires :

Dans la première partie, nous montrerons l'importance des compétences comportementales pour les professionnels (comptables et commissaires aux comptes).

Les compétences comportementales comptables sont les qualités personnelles et les attitudes communes utiles à l'exercice de plusieurs métiers comptables. Elles seront l'objet du premier chapitre.

Pour toute mission de commissariat aux comptes, l'objectif principal est d'arriver à émettre, au moment opportun un avis professionnel raisonnable, étayé et documenté sur les

états financiers audités, après la mise en œuvre de tous les moyens nécessaires (matériels, techniques et humains). Exerçant un métier à risque par excellence, le commissaire aux comptes doit identifier pour chacune des phases de la mission les risques associés afin de définir les règles et les outils de les gérer et de les contrôler. Pour ce faire, il doit s'appuyer non seulement sur ses compétences techniques, dont l'application de l'éthique fait partie intégrante, mais également sur ses valeurs et vertus professionnelles; et ce dès la phase d'acceptation de mission jusqu'à la formulation de l'avis et la communication des rapports. D'où l'importance des compétences comportementales pour les missions de commissariat aux comptes qui sera traitée au niveau du deuxième chapitre.

A partir des enquêtes de Goleman qui ont eu pour objet le comportement des professionnels d'exceptions « c'est la compétence émotionnelle qui fait la différence entre les meilleurs et les moins bons » (Goleman, 1999, p 50). De ce fait, nous nous intéresserons, au niveau de la deuxième partie de ce travail, aux comportements des commissaires aux comptes qui déterminent leurs réussites et leur excellence.

La réussite d'une mission de commissariat aux comptes dépend de la qualité d'audit, du degré de satisfaction des parties prenantes de l'entreprise auditée, et de l'existence d'un climat émotionnel positif au sein du cabinet. Ces critères sont conditionnés par les comportements des collaborateurs et les comportements des chefs de cabinets.

Pour être parmi les meilleurs, le commissaire aux comptes doit diffuser un climat favorable au développement des compétences comportementales, qui fera l'objet du premier chapitre, et doit posséder un ensemble de compétences comportementales critiques : c'est la notion de seuil critique de compétences comportementales qui sera présentée au niveau du deuxième chapitre.

La présentation de l'enquête et l'analyse des résultats feront l'objet du troisième chapitre.

**PREMIERE PARTIE : LES COMPETENCES
COMPORTEMENTALES
PROFESSIONNELLES**

CHAPITRE 1 : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES COMPTABLES

Le contexte général de notre travail est la profession comptable. Selon le projet du code d'éthique professionnelle de l'ordre des experts comptables de Tunisie (OECT), la profession comptable a pour objectif d'agir avec un haut niveau de professionnalisme, d'atteindre l'excellence et de satisfaire les exigences du public (investisseurs, bailleurs de fonds, le gouvernement et le public au sens large). Pour atteindre ces objectifs, le professionnel comptable doit mettre en œuvre non seulement des compétences techniques mais aussi des compétences comportementales.

Selon le même code « l'attitude et le comportement des professionnels comptables lors de la prestation de ces services ont des répercussions sur la prospérité économique de la collectivité et du pays » (Projet du code d'éthique professionnelle, OECT § 6).

Au niveau de ce chapitre, nous montrerons l'importance des comportements pour la réussite professionnelle au niveau de la section 1. Au niveau de la section 2, nous nous intéresserons aux compétences comportementales génériques comptables.

En revanche, l'identification des compétences comportementales comptables est insuffisante si elle n'est pas suivie d'une présentation des principaux facteurs favorisant l'acquisition de ces compétences. Ces facteurs seront l'objet de la section 3.

Section 1: Place des comportements dans la réussite professionnelle

Les critères d'évaluation d'un professionnel d'exception ont changé. Les chercheurs ont considéré comme acquis les aptitudes intellectuelles et le savoir faire technique. Les nouveaux critères d'évaluation se basent sur les qualités personnelles comme l'initiative, l'empathie, l'adaptabilité et la capacité à convaincre. Ainsi, les comportements font partie intégrante du management moderne et « nous nous attachons donc de plus en plus au savoir être autant qu'au savoir faire » (Plasse).

Daniel Goleman (1999) précise que dans notre vie professionnelle, nous ne sommes plus jugés sur notre savoir faire, mais plutôt sur notre façon de nous comporter, nos rapports avec les autres, le travail en équipe et le sens de commandement, en d'autre terme sur notre intelligence comportementale appelée aussi « intelligence émotionnelle ».

L'objectif de cette section est de montrer l'importance de cette notion dans la vie professionnelle (§ 1), son impact sur le caractère des individus (§ 2) et ses liens avec la performance et la réussite (§ 3).

1. Rôle de l'intelligence comportementale dans la vie professionnelle

1-1 : Qu'est ce que l'intelligence comportementale ?

L'intelligence comportementale est dérivée de ce que les psychologues appellent l'intelligence émotionnelle ; qui est un concept relativement récent. La première utilisation du concept d'intelligence émotionnelle, attribuée à Mayer et Salovey, remonte au début des années 1990.

« L'intelligence émotionnelle telle qu'initialement définie par Salovey et Mayer² (1990) incluait trois processus mentaux principaux : évaluer et exprimer les émotions (les siennes et celles des autres), être capable de les réguler, et savoir les utiliser pour faciliter les processus cognitifs » (Mignonac, Herrbach et Gond, 2003, p 85).

En 1998, Goleman a adapté cette notion au contexte du travail : « L'intelligence émotionnelle ne consiste pas à donner libre cours à ses sentiments, à se défouler. Elle signifie plutôt qu'on gère ses sentiments de manière à les exprimer de façon appropriée et efficace afin de permettre aux autres de collaborer harmonieusement aux objectifs communs » (Goleman, 1999, p 16).

Il en découle que l'intelligence comportementale peut être définie comme étant la faculté d'identifier, de contrôler et de gérer nos propres émotions et celles des autres, et de savoir les utiliser pour une résolution efficace des problèmes rencontrés. Il s'agit d'un ensemble d'aptitudes et d'habiletés non cognitives permettant à l'individu de s'adapter aux exigences de l'environnement, de bâtir des relations solides au travail, et de s'améliorer continuellement tout au long de sa vie.

² En 1997, ces auteurs ont révisé leur modèle et proposent un cadre d'analyse plus complexe : « l'intelligence émotionnelle est envisagée comme un construit hiérarchique à quatre branches, chacune de ces branches représentant une catégorie de capacités :

- la perception et l'évaluation des émotions,
- la capacité d'intégration et d'assimilation des émotions pour faciliter et améliorer les processus cognitifs et perceptuels,
- la connaissance du domaine des émotions, et
- la gestion de ses propres émotions et de celles des autres » (Mignonac, Herrbach et Gond, 2003, p 85).

1-2 : Les valeurs et les comportements

« Les valeurs représentent les convictions et les croyances d'une personne, ce qu'elle considère dans sa conscience comme beau, bien et vrai. Les valeurs servent de références dans les jugements et la conduite, et par la même déterminent les émotions et les comportements d'une personne » (Yaich, 2005, p 22). En d'autre terme, les valeurs sont des principes fondamentaux propres pour chaque personne, elles forment ainsi un cadre conceptuel pour leurs comportements.

Pour la profession comptable, le comportement éthique est le produit des valeurs du professionnel. Pour agir avec un haut niveau de professionnalisme, atteindre l'excellence et satisfaire les exigences des partenaires, l'expert comptable doit avoir un ensemble de principes fondamentaux.

Selon l'ordre des experts comptables de Canada, il existe une relation essentielle entre les valeurs et compétences fondamentales et les compétences techniques. « La combinaison des valeurs et compétences fondamentales et des compétences particulières se traduit par l'excellence sur le plan technique, l'intégrité, l'objectivité et l'engagement envers l'intérêt public, qualité pour lesquelles la profession de comptable agréé est réputée » (ICCA_a, 2005, p 7).

Les valeurs, lorsqu'elles sont partagées au sein de l'entreprise ou du cabinet, créent un lien « socio- affectif » entre les membres du groupe qui s'engagent, chacun de sa place, de les respecter. Selon Yaich (2005, p 23) les valeurs (telles que la créativité, la dignité, la gratitude, la fidélité, l'humanisme, l'humour, la transparence ...) influencent les comportements des individus, et ce de trois façons :

- elles motivent l'action et elles motivent la personne qui s'engage à respecter la valeur. Dans ce sens, les valeurs sont une marque d'engagement,
- elles donnent un fondement conceptuel aux règles de conduite,
- elles servent de cadre conceptuel pour légitimer les décisions et les choix de comportement.

2. Incidence de l'intelligence comportementale sur le caractère des individus

2-1 : La construction de projet professionnel

En se référant au modèle de Goleman, la compétence comportementale est une capacité acquise fondée sur l'intelligence émotionnelle.

Les compétences comportementales impliquent une maîtrise non seulement des sentiments mais aussi des éléments cognitifs : c'est la concordance entre la pensée et les sentiments.

« Selon le guide de production d'une analyse de métier ou de profession (d'une société Québécoise de développement de la main d'œuvre) : la compétence constitue l'intégration fonctionnelle des savoirs liés à l'exercice d'un métier ou d'une profession. Les savoirs correspondent au savoir- connaissance, au savoir faire et au savoir être» (Yaich, 2005, p 3).

Le savoir connaissance est l'ensemble des connaissances, théoriques ou techniques provenant principalement de l'éducation universitaire. Le savoir faire est l'ensemble des démarches, procédures et stratégies nécessaire à l'exercice d'un métier ou une profession. Le savoir être, quant à lui, est composé d'attitudes et de comportements adéquats pour l'exercice d'une profession.

L'institut Canadien des Comptables Agréés accorde une grande importance aux compétences des comptables agréés. En fait, « la compétence comprend une vaste gamme de connaissance, d'habileté, d'attitudes et de comportements observables qui pris ensemble constituent la capacité de rendre un service professionnel déterminé » (ICCA_a, 2005, p 5).

Il en résulte qu'un professionnel comptable est compétent lorsqu'il sait agir pour réaliser une tâche particulière : il maîtrise les connaissances théoriques et techniques nécessaires pour l'exercice de la tâche (cadre conceptuel, normes professionnelles les lois et décrets), il sait comment faire ainsi que « comment être » : la manière de se comporter.

De même, pour la réussite dans la construction de son propre projet professionnel, le comptable se doit d'être optimiste, ambitieux, motivé et principalement enthousiaste. Une connaissance suffisante du marché, des conditions socio- économiques et de l'environnement concurrentiel est, aussi, cruciale.

2-2 : Comportement éthique et professionnel

Pour satisfaire l'exigence de fiabilité et de confiance de leurs clients, les experts comptables doivent avoir un comportement éthique et professionnel dans l'exercice de leur métier. Selon la grille de compétences des comptables agréés de Canada « qu'ils soient nouvellement admis ou très expérimentés, tous les comptables agréés doivent adhérer à un ensemble de *valeurs éthiques* et adopter un *comportement professionnel*. Un comportement intègre, qui respecte ces valeurs, est un aspect fondamental de l'engagement de la profession à rechercher *l'excellence* et à protéger l'intérêt public » (ICCA_a, 2005, p 17).

Dans ce qui suit nous reprenons les termes de la grille de compétences ci-dessus indiquée, adaptés au contexte Tunisien.

Etre intègre signifie agir de façon éthique et honnête, exécuter son travail en toute objectivité et conserver son indépendance, dans les faits et en apparence, lors de la prestation de services indépendants. C'est cet engagement à faire preuve d'intégrité dans tout ce qu'ils font qui confère aux comptables leur réputation de fiabilité, et qui leur vaut la confiance de leurs clients, de leurs employeurs et du grand public.

Un comportement éthique et emprunt de professionnalisme implique :

- protéger l'intérêt public
- agir avec compétence, de manière honnête et intègre
- accomplir son travail avec le désir d'exercer une diligence raisonnable
- conserver son objectivité et son indépendance
- éviter les conflits d'intérêts
- protéger la confidentialité de l'information
- faire preuve de courtoisie professionnelle
- maintenir et renforcer la réputation de la profession
- adhérer aux règles de déontologie.

2-3 : Stratégie de recrutement

Au sein des cabinets comptables, chaque directeur de cabinet a une stratégie de gestion des ressources humaines. Etant donné que la qualité des travaux comptables dépend en premier lieu des qualités des employés, une attention particulière doit être accordée à la stratégie de sélection du personnel et des collaborateurs. Les nouvelles recherches en la matière ont mis l'accent sur l'utilité de l'intelligence comportementale comme critère de sélection dans le processus de recrutement. Selon Goleman (1999, p 362), les critères de sélection des candidats chez le cabinet « Egon Zehnder International : cabinet international de recrutement » sont au nombre de quatre, le premier est purement cognitif et les trois autres exigent des compétences comportementales :

- 1^{er} critère : capacité de résolution des problèmes, le raisonnement logique et la capacité d'analyse

- 2^{ème} critère : la construction de relation : savoir travailler en équipe, avoir de la confiance en soi, de la présence et du style, être empathique et savoir écouter, avoir la capacité de communiquer une idée, montrer maturité et intégrité ;
- 3^{ème} critère : la passion du résultat : montrer de grandes capacités d'initiative, d'énergie et un sens de l'urgence qui se reflètent dans les résultats, posséder un jugement et un bon sens solides, être indépendant, mû par l'esprit d'entreprise, imaginaire, avoir la capacité de direction ;
- 4^{ème} critère : les qualités personnelles : posséder les qualités d'ami, de collègue et d'associé, être honnête et conséquent avec ses valeurs morales, motivé, sociable avec un certain brio et un sens de l'humour, modeste, avoir une vie personnelle épanouie et des centres d'intérêts en dehors du travail, comprendre l'entreprise et ses valeurs.

Pour Christian Bourion, lorsque deux candidats peuvent fournir « exactement » la même quantité et qualité de travail, la tendance est généralement d'arbitrer sur la base des qualités personnelles et des compétences comportementales.

En conséquence, le candidat finalement choisi doit posséder, outre les compétences professionnelles, des qualités personnelles et des compétences lui permettant de s'harmoniser avec l'environnement général du cabinet. Il doit être empathique, capable de travailler en équipe et de collaborer, digne, indépendant : il doit posséder les habiletés comportementales nécessaires pour occuper le poste de travail efficacement. C'est le « coefficient émotionnel ou comportemental du poste » (Yaich, 2005, p 13).

3. L'intelligence comportementale : un facteur clé de succès

3-1 : L'approche de Goleman

Pendant longtemps, les connaissances techniques et les compétences intellectuelles ont été considérées comme étant à la base de la réussite. On s'est aperçu par la suite qu'elles permettent des performances de haut niveau, mais elles ne constituent nullement la solution qui permet l'excellence. Selon l'approche de Goleman « les forces du marché reconfigurent le monde du travail de telle façon que l'intelligence émotionnelle devient un facteur clé sans précédent de la réussite en milieu de travail » (Richard, 1996).

Les résultats des études conduites par Goleman en collaboration avec son professeur McClelland ont montré que l'incidence des compétences cognitives sur la réussite

professionnelle n'est vérifiable que dans 5 à 10% des cas « ce qui signifie que le Quotient Intellectuel (QI) n'explique que 25% des réussites professionnelles » (Goleman, 1999, p 32). L'expérience et l'expertise technique sont aussi importantes, mais elles ne procurent pas un critère déterminant de la réussite et de l'excellence.

Des recherches dans plusieurs entreprises dans le monde entier, ont montré que les deux tiers des compétences requises pour des postes différents étaient des compétences émotionnelles. Ainsi, pour expliquer le succès des entreprises et des professions les plus difficiles « la compétence émotionnelle compte deux fois plus que le QI et l'expertise technique » (Goleman, 1999, p 47).

En matière comptable, nul doute que les bons professionnels doivent posséder obligatoirement les connaissances théoriques, les savoirs techniques et doivent avoir un QI élevé. Ceci est une condition essentielle pour la pratique de la profession, et il faut veiller régulièrement au maintien et au développement de ces compétences. Néanmoins, l'intelligence comportementale s'avère déterminante pour la réussite et le succès de la profession. En l'occurrence, il s'agit de « définir, détecter, et développer les compétences comportementales requises pour faire face aux transformations ; aider leurs collaborateurs à savoir utiliser au mieux les savoir et savoir faire dont ils disposent, bref, de développer l'intelligence émotionnelle de leurs salariés, pour leur permettre de s'adapter aux changements et développer leur employabilité » (Alécian).

L'intelligence émotionnelle en milieu de travail constitue donc un élément essentiel à la réussite et au succès. Elle développe chez le professionnel des « qualités d'esprits » permettant de comprendre, de respecter et de travailler collectivement (avec les clients et les collègues) dans un climat d'enthousiasme, de confiance et de coopération pour la réalisation d'un objectif commun.

3-2 : La capacité de leadership efficace

Dans les cabinets comptables, le professionnel, chef du cabinet, doit prouver des capacités de leadership. L'évolution des théories du leadership a abouti à une nouvelle vision pour les qualités requises du leader. En effet « il ne s'agit plus seulement de contrôler un travail prescrit et d'en sanctionner ou récompenser la réalisation mais de mobiliser avant tout des hommes et des femmes vers l'atteinte d'objectifs organisationnels complexes. Ces modifications du travail conduisent les dirigeants à utiliser des outils plus

« psychologiques » et à mieux prendre en compte les dimensions émotionnelles du managements » (Gond et Mignonac, 2002).

Les nouvelles théories de leadership ont relié l'efficacité du leader aux variables de personnalité et de comportement, d'où l'importance des compétences sociales et comportementales du leader. Selon Mignonac et al (2003) « les principales caractéristiques d'un leader efficace reposent sur la mise en œuvre de compétences reliées à la compréhension et à la gestion des humeurs et des émotions chez soi et les autres ».

Les différentes évolutions permettent de dresser un répertoire des différents rôles du leader efficace, dont notamment : «

- le développement d'une vision de l'organisation partagée par ses membres et orientée vers la réalisation d'objectifs ;
- la diffusion auprès des autres des connaissances nécessaires à la compréhension des activités et des comportements au travail ;
- la génération et le maintien de l'enthousiasme, de la confiance, de l'optimisme et de la coopération dans l'organisation ;
- le développement de la flexibilité dans la prise de décision et dans le changement;
- l'établissement et le maintien d'une identité organisationnelle véhiculant du sens » (Gond et Mignonac, 2002 ; rapporté sur Yukl, 1998 et George, 2000).

Section 2: Les dimensions de l'intelligence comportementale

La faible compétence ou l'incompétence comportementale constitue un obstacle majeur à la réussite professionnelle. A ce niveau, le plus important ce n'est pas de connaître et de prendre conscience de ces comportements, mais, d'œuvrer pour réduire le déficit au maximum et de s'améliorer. Pour ce faire, chaque individu doit acquérir et développer un ensemble de compétences comportementales génériques. Selon le répertoire de profils de compétences (COSMOPM, 2001) « le concept de compétences génériques renvoie à un ensemble de qualités personnelles principalement liées au savoir être des personnes, c'est-à-dire aux comportements utiles à l'exercice d'un métier et d'une profession. Contrairement aux compétences particulières, les compétences génériques peuvent être appliquées à plus d'un métier et d'une profession. À cet égard, elles sont transférables d'un

métier à un autre et d'une profession à une autre » (Yaich, 2005, p 38). Les compétences génériques sont de types intrapersonnelles ou interpersonnelles.

Ces compétences se répartissent entre les cinq zones³ de l'intelligence comportementale à savoir : la conscience de soi, la maîtrise de soi, la motivation, l'empathie et la maîtrise des relations humaines (Voir annexe 1).

Selon Goleman « les capacités d'intelligence émotionnelle s'édifient les unes sur les autres. Ainsi, la conscience de soi est cruciale pour la maîtrise de soi et l'empathie. La maîtrise de soi et la conscience de soi contribuent à la motivation. Et ces quatre facultés sont importantes pour une bonne sociabilité » (Goleman, 1999, p 40).

L'objectif de cette section est de définir les compétences comportementales génériques comptables intrapersonnelles (§ 1) et les compétences comportementales génériques comptables interpersonnelles (§ 2).

1. Les compétences comportementales génériques comptables intrapersonnelles

Les compétences intrapersonnelles déterminent la façon dont nous nous comportons. Elles ont pour fondement les dimensions de l'intelligence comportementale suivantes :

- la conscience de soi,
- la maîtrise de soi, et
- la motivation personnelle

1-1 : La conscience de soi

La conscience de soi est le fait de connaître ses propres états intérieurs, ses préférences, ses ressources ses intuitions et ses limites. La conscience de soi est la condition fondamentale des compétences comportementales suivantes :

- La conscience émotionnelle,
- La capacité à s'auto-évaluer précisément,
- La confiance en soi, et
- L'estime de soi.

³ Les auteurs utilisent les termes « zones », « dimensions » ou « domaines » d'intelligence comportementale ; il s'agit aussi des aptitudes à l'intelligence comportementale. En matière de leadership, Goleman, Boyatzis et McKee (2005) ont réduit le nombre des domaines de l'intelligence comportementale à quatre : la conscience de soi, la gestion de soi, l'intelligence interpersonnelle et la gestion des relations.

La conscience émotionnelle : (savoir reconnaître ses émotions et leurs effets)

Il s'agit de la conscience de la façon dont nos sentiments affectent notre travail, nos relations et notre vie d'une façon générale.

La solution pour être attentif aux réactions émotives, est d'entrer en contact avec votre voix affective la plus profonde, il s'agit donc, selon Goleman (1999) de se mettre à l'écoute d'une sensibilité profonde et silencieuse : les émotions.

La capacité à s'auto-évaluer précisément : (connaître ses forces et ses limites)

La condition préalable à tout progrès consiste à reconnaître nos défauts et nos faiblesses. En fait, les meilleurs chefs d'entreprise sont conscients de leurs limites, savent en tirer des leçons, écoutent les critiques qui leurs sont adressées et savent collaborer avec ceux qui possèdent les atouts qui leur manquent. Une autoévaluation lucide leur permet de s'améliorer sans cesse. Goleman précise : « Presque tous les grands professionnels allient une connaissance exacte de leurs forces et de leurs faiblesses à une bonne perception de la qualité de leur travail. Comme le souligne R.Kelly : Les stars se connaissent bien » (Goleman, 1999, p 88).

La confiance en soi : (être sûr de sa valeur et de ses capacités)

« La confiance en soi est un fort sentiment de sa dignité et de ses capacités personnelles » (Goleman, 1999, p 90). Elle consiste à croire en nos capacités : c'est un sentiment d'efficacité personnelle.

L'estime de soi : (s'accorder de la valeur, s'apprécier et s'accepter comme on est)

Cette compétence est introduite par Yaich (2005) dans le modèle des compétences comportementales de Goleman (1999).

Selon Santé Outaouais : « l'estime de soi est une attitude intérieure qui consiste à se dire qu'on a de la valeur, qu'on est unique et important. C'est se connaître et s'aimer comme on est avec ses qualités et ses limites. C'est s'apprécier et s'accepter comme on est. L'estime de soi nous donne une image positive de nous-mêmes. Elle influence toute notre vie : nos pensées, nos actions, nos sentiments » (Yaich, 2005, p 58).

Lorsque l'estime de soi est élevée, la personne devient plus confiante en elle-même, plus ambitieuse, plus innovante et plus persévérante.

1-2 : La maîtrise de soi

La maîtrise de soi est l'aptitude à dominer ses impulsions et ses angoisses, elle dépend de la façon dont fonctionne le rapport entre les centres émotionnels et les centres décisionnels⁴. La maîtrise de soi constitue la base des compétences comportementales suivantes :

- Le contrôle de soi,
- La fiabilité,
- La conscience professionnelle,
- L'adaptabilité ou la souplesse,
- Le rapport avec l'argent,
- L'indépendance d'esprit et l'objectivité, et
- Le courage.

Le contrôle de soi : (savoir dominer les émotions et les impulsions)

Le contrôle de soi c'est le fait de gérer les émotions et impulsions perturbatrices.

Les professionnels possédant cette compétence dominent bien leurs colères, leurs peurs et leurs stress. Ils restent calmes, positifs et imperturbables devant les difficultés, les exigences et les pressions professionnelles.

La fiabilité : (se montrer honnête)

La fiabilité suppose une transparence optimale des principes et des valeurs, et, une cohérence des actes avec ces valeurs. Les gens qui possèdent cette compétence sont intègres et francs.

La fiabilité distingue les grands professionnels dans tous les types de métier.

La conscience professionnelle : s'acquitter de ses obligations avec responsabilité et fiabilité

La conscience professionnelle est une des clés de succès pour la profession comptable. La conscience professionnelle implique d'appliquer les règles et de faire ce qu'il faut pour terminer le travail à temps et avec la qualité exigée : il s'agit de s'acquitter de son travail d'une manière responsable⁵.

⁴ Selon Goleman : « Les signes de cette maîtrise de soi sont les suivants : ne pas se laisser submerger par le stress et pouvoir discuter avec quelqu'un d'agressif sans répliquer sur le même ton » (Goleman, 1999, p 106).

⁵ Selon Goleman : « Les ingrédients qui composent la conscience professionnelle, la ponctualité, la méticulosité, l'auto-discipline, et un profond sens des responsabilités, sont les signes distinctifs du citoyen parfaitement intégré, celui qui fait en sorte que tout fonctionne comme il le faut » (Goleman, 1999, p 118).

L'adaptabilité ou la souplesse : faire preuve de souplesse dans la gestion des changements et des défis nouveaux

Dans la vie professionnelle des comptables, le changement est la règle. Les grands professionnels s'adaptent avec souplesse aux changements, ils sont ouverts aux nouvelles informations et sont capables de renoncer à leurs anciennes convictions et de modifier leur façon de travailler.

L'adaptabilité consiste à intégrer les nouveaux paramètres d'une situation donnée, il s'agit de modifier rapidement ses réactions et de changer radicalement de comportement quand les réalités l'exigent.

Le rapport avec l'argent : développer une saine relation avec l'argent

Il s'agit d'établir une saine relation avec l'argent qui ne soumet pas les attitudes et comportements à l'emprise du gain d'argent, sans toutefois en nier l'importance.

Selon Yaich (2005, p 42) : « Les professionnels possédant cette compétence :

- ne se font pas piéger en privilégiant la recherche de gains sur d'autres considérations aussi importantes ;
- placent l'importance de l'argent à sa juste valeur relative dans les paramètres de prise de décision ;
- regardent l'argent comme un serviteur et non comme un maître à penser ;
- ne perdent pas raison devant l'argent ;
- savent mûrir pour atteindre leurs objectifs de gains d'argent ».

L'indépendance d'esprit et l'objectivité : (conserver son objectivité en toute circonstance)

L'indépendance comporte deux volets : l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. Elle s'appuie sur l'intégrité et l'objectivité.

L'indépendance d'esprit « est l'état d'esprit qui permet d'émettre une opinion sans être affecté par des influences qui compromettent le jugement professionnel permettant à un professionnel d'agir avec intégrité et d'exercer l'objectivité et le scepticisme professionnels adéquats » (Le code d'éthique de l'IFAC § 290.8).

L'apparence d'indépendance « implique que le professionnel évite les faits ou les circonstances qui sont tels qu'une troisième partie objective et raisonnable, bien informée et ayant connaissance de tous les éléments pertinents y compris les mesures préventives

appliquées peut raisonnablement conclure que l'intégrité, l'objectivité ou le scepticisme professionnels sont compromis » (Le code d'éthique de l'IFAC § 290.8).

L'intégrité et l'objectivité n'implique pas seulement l'honnêteté, mais aussi l'équité et la sincérité. Le principe d'objectivité impose à tous les professionnels comptables l'obligation d'être juste, honnête au plan intellectuel et non impliqué dans des conflits d'intérêt (Le code d'éthique de l'IFAC § 110.1 et 120.1).

Le courage :

Selon Yaich (2005, p 43), le courage est la force qui aide le professionnel comptable d'exprimer ses convictions en gardant le sens de la mesure, et d'entreprendre des actions difficiles en prenant le risque.

Dans la vie professionnelle, le courage n'a de la valeur que lorsqu'il est associé à la sagesse, la justice, l'équité, le bon sens et la compétence.

1-3 : La motivation

L'expression la plus complète de la motivation est l'enthousiasme. Quand les gens travaillent avec enthousiasme, ils donneront le meilleur d'eux mêmes, ils aimeront ce qu'ils font et trouveront un plaisir à le faire : le travail devient pour eux un plaisir. « Chez les professionnels d'exception, l'état d'enthousiasme survient dans les moments les plus décisifs pour leurs objectifs et leur productivité » (Goleman, 1999, p 134).

La motivation constitue la base des compétences comportementales suivantes :

- l'exigence de réussite ou de perfection,
- l'engagement,
- l'initiative,
- l'optimisme,
- l'innovation et,
- l'intuition

L'exigence de réussite ou de perfection :

L'exigence de perfection est l'effort pour atteindre un niveau d'excellence et pour l'améliorer. Selon Goleman (1999), ceux qui possèdent cette compétence :

- s'intéressent plus aux résultats, et montrent une volonté d'atteindre leurs objectifs

- se fixent des objectifs exigeants, et prennent des risques calculés,
- combattent leurs incertitudes par une recherche constante d'information et de méthodes pour progresser.

L'engagement : la capacité d'épouser la vision et les objectifs de l'entreprise et du groupe

Ceux qui possèdent cette compétence sont prêts à faire des sacrifices pour la réalisation des objectifs de l'entité où ils travaillent.

Dans les cabinets comptables, plus les collaborateurs se trouvent soutenus par leur haut hiérarchique, plus leur confiance leur fidélité et leur attachement pour le travail sont importants, ce type de relation constitue la base de l'engagement professionnel⁶.

L'initiative : faire preuve d'anticipation et de persévérance

Les gens qui font preuve d'initiative, savent prévenir les problèmes avant qu'ils ne surgissent, peuvent saisir les opportunités avant les autres et se fixent des objectifs qui dépassent ce qu'on attend d'eux. En d'autres termes, ils ont une capacité d'anticipation, un sens de persévérance et une vision à long terme.

L'optimisme : poursuivre ses objectifs avec ténacité malgré obstacles et déconvenues

L'optimisme est défini par Goleman (1997, p 118), comme étant « un état d'esprit qui empêche les gens de sombrer dans l'apathie, la dépression, et de se laisser envahir par un sentiment d'impuissance dans les périodes difficiles ».

Il s'agit d'avoir une pensée positive, de l'espoir et de l'énergie pour réussir et surmonter les difficultés.

L'innovation : se montrer ouvert aux nouvelles informations et aux nouvelles approches

L'innovation est la créativité. Il s'agit d'apporter des idées novatrices et de découvrir des solutions et des schémas originaux qui échapperont aux autres.

L'intuition

L'intuition est l'aptitude qui permet de sentir et détecter ce qui va se passer dans l'avenir, elle permet à la personne d'agir sans attendre d'avoir toutes les informations nécessaires, elle est dite « sixième sens ».

⁶ Selon Goleman : « S'engager dans son travail, cela consiste essentiellement à identifier ses objectifs à ceux de l'entreprise. Cet engagement est émotionnel : nous éprouvons un fort attachement aux buts de notre groupe quand ils concordent profondément avec les nôtres » (Goleman, 1999, p 146).

2. Les compétences comportementales génériques comptables interpersonnelles

Les compétences interpersonnelles sont celles qui concernent notre façon de gérer nos relations avec les autres. Selon Goleman, les principales compétences interpersonnelles sont l'empathie et les aptitudes sociales. En revanche, Yaich a ajouté une troisième qui est la reconnaissance et la gratitude. En effet, une personne qui n'exprime pas ou qui ne peut pas exprimer sa gratitude et reconnaissance à Dieu, à ses parents et à ceux qui lui rendent services, ne peut pas avoir des aptitudes sociales.

2-1 : L'empathie

L'empathie c'est l'aptitude à ressentir ce que pensent les autres sans qu'ils aient besoin de le dire (Goleman, 1997).

L'empathie nécessite des compétences intrapersonnelles telles que la conscience de soi et la maîtrise de soi⁷. L'empathie repose sur les compétences comportementales suivantes :

- une écoute active,
- la compréhension des autres,
- la passion du service,
- le développement des autres,
- l'exploitation de la diversité, et
- le sens politique.

L'écoute active

Une écoute active est « une reformulation de l'ensemble de la communication de l'autre : à la fois les mots du message et les sentiments qui l'accompagnent » (Adams, 2005, p 53).

Ainsi, l'écoute active implique que l'auditeur est attentif aux paroles de son interlocuteur, écoute, raisonne et essaie d'imaginer ce qu'il entend⁸.

⁷ En fait pour arriver à déchiffrer les sentiments des autres, il faut tout d'abord maîtriser ses propres sentiments et émotions. Toutefois, lorsque nous ne pouvons pas maîtriser nos propres émotions, nous devenons incapables de saisir les humeurs des autres. De même, si nous sommes impressionnés par nos propres émotions, nous devenons imperméables aux signaux envoyés par les autres.

⁸ Selon Goleman, l'écoute active implique *de bien écouter* : il s'agit d'écouter l'avis du locuteur en profondeur, et dépasser ce qui est dit en posant des questions et en retraduisant ce que vous entendez par vos propres mots pour vérifier que vous avez bien compris.

La compréhension des autres

La compréhension des autres consiste non seulement à écouter attentivement les autres mais aussi, à les respecter et d'essayer de les aider à clarifier leurs idées. Il s'agit donc d'essayer de comprendre leurs sentiments et de les conseiller sans toutefois, imposer son propre diagnostic.

La passion du service

Cette compétence consiste à anticiper, reconnaître et satisfaire les besoins des clients, et d'effectuer le service avec enthousiasme.

Le développement des autres

C'est la volonté de diriger et d'aider les collaborateurs pour favoriser leur perfectionnement et leur amélioration continue. Cette compétence fait appel à la notion de critique constructive permettant de donner des suggestions réelles d'amélioration. Les personnes qui ont cette compétence ont un esprit « d'entraîneur ».

L'exploitation de la diversité

C'est la capacité d'entretenir des rapports fructueux avec des personnes d'origines diverses. Ceux qui possèdent cette compétence :

- entretiennent des rapports respectueux avec des êtres de milieux variés,
- acceptent des visions très différentes et intègrent les différences culturelles,
- rejettent les préjugés et l'intolérance.

La compétence d'exploitation de la diversité est très importante dans la vie professionnelle du comptable, en fait il faut se familiariser aux différents comportements des autres avec qui on travaille et aux signaux émotionnels qu'ils émettent afin d'optimiser les performances collectives des équipes⁹.

Le sens politique

Le sens politique traduit la capacité à déchiffrer les flux émotionnels d'un groupe et les politiques invisibles. Ceux qui possèdent cette compétence :

- interprètent consciemment les relations essentielles de pouvoir,
- détectent les réseaux d'influence qui comptent,

⁹ Goleman précise qu' « une équipe comprenant des individus aux talents et aux points de vue variés a plus de chances d'aboutir à des solutions meilleures, créatives et efficaces que des personnes travaillant en isolement » (Goleman, 1997, p 205).

- peuvent prendre des stratégies qui concilient entre les différents points de vue des clients, des employés, des actionnaires et des concurrents.

« Il s'agit de l'aptitude à identifier et à reconnaître les vrais décideurs ainsi que les personnes pouvant les influencer et, à prévoir l'effet qu'une situation nouvelle aura sur l'ensemble du système ou des groupes d'influence » (Yaich, 2005, p 87).

2-2 : La reconnaissance et la gratitude

Toute personne doit son existence à Dieu et à ses parents. Elle doit aussi son savoir à ceux qui le lui ont transmis et à ceux qui l'ont mis à sa disposition. Selon Yaich (2005), la volonté de l'être humain compte pour sa réussite, mais elle s'exerce dans un contexte de dette aux autres. En fait, aucune créature ne saurait se suffire à elle-même. En ce sens, pour avoir de bonnes relations sociales dans la vie personnelle ou professionnelle, il est intéressant de savoir exprimer sa gratitude.

La reconnaissance à Dieu et à ses parents

La reconnaissance à Dieu et à ses parents est un devoir naturel. Néanmoins, cette reconnaissance ne doit pas se limiter aux simples paroles, elle doit s'exprimer par des comportements dignes et honnêtes respectant ses croyances et ses parents.

La gratitude à ceux qui nous rendent services

Il s'agit d'exprimer notre gratitude à ceux qui nous ont transmis des savoirs intellectuels, ou sociaux et à ceux qui nous enrichissent matériellement ou professionnellement.

Les professionnels comptables possédant cette compétence trouvent plus facilement de l'encadrement, de l'assistance et de l'aide ; ils sont sélectionnés en priorité en cas de compétition et sont capables de travailler en équipes.

Rendre service en reconnaissance

Dans la vie professionnelle, si vous désirez que les autres vous rendent service, il faut savoir rendre service aux autres. En effet, les personnes qui savent rendre service en reconnaissance en respectant les valeurs, développent une image de droiture et favorisent autour d'eux l'esprit de coopération, de gratitude et de reconnaissance.

Avoir conscience des avantages et des acquis

La reconnaissance des avantages et des acquis dont on bénéficie est une clé du bonheur. Cependant, l'être humain a tendance à ne reconnaître l'avantage qu'une fois il le perd ou qu'il est menacé de le perdre.

2-3 : Les aptitudes sociales

Pour réussir dans la vie personnelle et professionnelle, toute personne doit posséder des qualités sociales lui permettant d'agir et de rétroagir avec les autres. Il s'agit de la capacité à entretenir des relations, à coopérer et l'aptitude à communiquer. Les principales compétences comportementales en matière sociales sont :

- la gestion des attentes,
- l'influence,
- la communication,
- l'assertivité,
- le charisme,
- le sens de direction,
- la courtoisie professionnelle,
- cristalliser les changements,
- le sens de médiation,
- nouer des liens,
- le sens de collaboration et de la coopération,
- l'esprit d'équipe,
- la modestie et la simplicité,
- discrétion et confidentialité.

La gestion des attentes¹⁰

Les personnes qui possèdent cette compétence mesurent les attentes qu'elles créent pour réduire le risque de générer des déceptions. Elles sont crédibles et respectent leur parole.

L'ascendant : l'influence

L'ascendant est le fait d'être capable d'influencer une autre personne et d'être capable de la persuader¹¹ d'une idée et de la convaincre.

¹⁰ La gestion des attentes comporte deux volets :

- La gestion des attentes générées chez les autres : toute personne doit honorer ses promesses et les attentes implicites ou explicites qu'elle a générées.
- La gestion de nos attentes : cette attitude porte sur nos attentes vis-à-vis de nous-mêmes ou vis-à-vis des autres.

La communication

La communication consiste à écouter les autres avec bienveillance et envoyer des messages convaincants. Pour une bonne communication, il est crucial de savoir contrôler ses propres émotions, rester calme et patient. En ce sens, « communiquer efficacement repose sur un ensemble de compétence ; c'est savoir quoi dire, à qui, où et quand le dire, et bien sûr comment le dire. C'est aussi écouter et questionner de façon efficace » (Desrosiers, 2002, p148).

L'assertivité

« L'assertivité est la capacité d'être confronté aux autres, d'être critiqué et même d'être remis en cause sans en prendre ombrage » (Yaich, 2005, p 94). En d'autres termes il s'agit d'affronter les autres sans avoir peur ou sans se mettre en colère. Pierson (2005, p 206) précise que « le respect de soi et de l'autre conduit tout naturellement à l'assertivité, c'est-à-dire à la capacité de maintenir ses positions personnelles, sans violence et sans perdre de points, tout en reconnaissant à autrui la validité de ses expériences ».

Le charisme

Le charisme est la capacité d'influencer les autres, les convaincre et obtenir leur adhésion et leur appui aux idées et objectifs proposés. Le charisme nécessite de grandes capacités cognitives et de communication.

La courtoisie professionnelle

Un comportement courtois implique de la politesse et le respect mutuel entre confrères, il est basé sur les règles et des sentiments appropriés dont notamment (Yaich, 2003, p28): «

- La politesse et le respect d'autrui.
- S'interdire toute curiosité déplacée synonyme d'intrusion et non respect des domaines et espaces de confidentialité d'autrui.
- Ne pas être envieux ou jaloux.
- La prise en compte des contraintes et sentiments d'autrui.
- Ne jamais se moquer d'autrui.
- Observer les réserves nécessaires quand on est amené à établir un jugement pouvant affecter autrui.

¹¹ La persuasion consiste à convaincre les autres d'un point de vue ou d'une stratégie, cela nécessite non seulement de bons arguments, mais aussi des signaux qui ont un impact émotionnel plus fort sur l'interlocuteur.

- S'interdire de dénigrer autrui ou d'acquiescer par son silence au dénigrement d'autrui.
- Adopter un bon ton professionnel et un regard poli qui soient compatibles avec les règles de courtoisie et de respect d'autrui ».

Le sens de direction

Selon Goleman (1999, p 223) « Diriger c'est inspirer et guider des individus et des groupes ; ceux qui possèdent cette compétence :

- savent susciter et canaliser l'enthousiasme, et faire partager leur vision
- adaptent leur style de direction aux circonstances
- guident le travail des autres tout en les responsabilisant
- donnent l'exemple ».

En d'autres termes, diriger c'est communiquer de l'énergie.

Cristalliser les changements

Face au changement perpétuel dans les structures et dans le monde économique d'une façon générale, une nouvelle compétence émotionnelle émerge. Il s'agit de « l'art de conduire les changements¹² ».

Ceux qui possèdent cette compétence reconnaissent la nécessité de changer et incitent les autres à mettre en œuvre les changements.

Le sens de médiation : gestion des conflits

La gestion des conflits fait appel à l'art de la négociation et de la résolution des problèmes ; il s'agit de manier les situations tendues avec tact et diplomatie.

Pour la profession comptable, cette compétence est cruciale dans les missions d'assistance fiscale, de conseil fiscal et les activités d'assistance à la négociation de contrats ou de regroupement d'entreprises.

Nouer des liens

C'est la capacité de construire des relations et de les maintenir. Tous les types de métiers nécessitent des réseaux de relations.

¹² Selon Goleman, les dirigeants capables de conduire efficacement le changement ont une grande confiance en soi, montrent une capacité d'influence, d'engagement, de motivation, d'initiative et d'optimisme, ainsi qu'un sens politique.

Les professionnels d'exception sont ceux qui ont soigneusement choisi les membres de leur réseau relationnel. En fait, « chaque membre du réseau représente une source de connaissance ou d'expertise immédiatement accessible » (Goleman, 1999, p 248).

Le sens de collaboration et de la coopération

La collaboration est l'attitude permettant de travailler avec les autres pour la réalisation de buts communs.

L'esprit de coopération et de collaboration est très important pour la profession comptable. En fait, les collaborateurs qui travaillent ensemble, qui se comprennent mutuellement et qui savent partager de bons moments ensemble, possèdent une compétence qui leur permet de franchir les phases difficiles, d'exceller dans les périodes prospères et d'atteindre les objectifs communs.

L'esprit d'équipe

Dans la vie professionnelle, chacun de nous ne dispose que d'une partie des informations ou de l'expertise nécessaire pour l'exécution de son travail. Il est essentiel, donc, d'avoir un réseau ou une équipe qui peut nous aider à obtenir les informations et les compétences dont nous avons besoin. Selon Goleman (1999, p 244) « les génies solitaires, cela n'existe plus ». L'esprit d'équipe est primordial pour le développement de la majorité des compétences comportementales interpersonnelles. Il consiste à « créer une synergie en travaillant à des buts communs » (Goleman, 1999, p 261).

La modestie et la simplicité

Ces deux compétences ont été ajoutées par Yaich (2005) dans le modèle de Goleman.

La modestie est le contraire de l'orgueil et de tout sentiment de supériorité ; elle permet de rester proche des hommes de terrain.

La simplicité consiste à concevoir des méthodes simples pour la résolution de certains problèmes complexes. Les personnes qui possèdent cette compétence se rendent la vie moins complexe, et génèrent moins de problème et peu de stress.

Réserve, discrétion et confidentialité

Le professionnel comptable doit respecter le domaine réservé des autres, se réserver le recul nécessaire pour préserver son indépendance et protéger les secrets des autres reçus à titre de confiance.

Le devoir de confidentialité constitue l'essence même de la profession comptable (Yaich, 2003, p 21). Selon le code d'éthique de l'IFAC la confidentialité n'est pas seulement une question de divulgation d'informations. Elle implique également qu'un professionnel comptable qui reçoit des informations lors de l'accomplissement de sa mission, ne les utilise pas, et n'apparaît pas comme utilisant ces informations pour son intérêt personnel ou celui d'un tiers.

Section 3: Les facteurs favorisant l'acquisition des compétences comportementales comptables

Une fois les compétences comportementales ont été identifiées, il y a lieu de répondre à la question « comment peut-on acquérir ces compétences ? ».

Si le processus d'acquisition des compétences cognitives et techniques est relativement bien connu, celui relatif aux compétences comportementales pose encore quelques difficultés.

1. Le rôle du leadership dans le processus d'acquisition des compétences comportementales

1-1 : Orientation du climat émotionnel du groupe

Dans un contexte professionnel, les membres d'un groupe attrapent rapidement des émotions les uns des autres. En effet, les émotions sont contagieuses. « Plus le groupe est soudé, plus fort est le partage des humeurs » (Goleman et al, 2005, p 24).

Il est à noter aussi, que les membres du groupe sont plus influencés par les émotions et les comportements de leur supérieur hiérarchique. Goleman a montré dans ses recherches que le leader (le chef du cabinet) joue un rôle important dans tout type d'organisation. Outre sa tâche principale de dirigeant et de manager, il est considéré comme un guide émotionnel du groupe.

Ainsi, le leader a un rôle important dans l'orientation du climat émotionnel collectif du groupe : c'est « le meneur émotionnel » du groupe. Il est tenu de conduire les émotions collectives dans une direction positive et de dissiper les émotions négatives et toxiques. La bonne humeur, l'enthousiasme et l'enrichissement des autres, constituent les qualités des meneurs émotionnellement intelligents.

En matière de compétences comportementales, les recherches de Goleman ont montré que les leaders les plus efficaces sont ceux qui ont la capacité d'entraînement de leurs

collaborateurs aux divers domaines de l'intelligence comportementale. Les entraîneurs les plus efficaces montrent une compréhension empathique et une confiance pour ceux qu'ils guident. Ils leur donnent les conseils nécessaires tout en discernant leurs insuffisances et les encourageant pour se corriger et pour s'améliorer.

L'entraînement aux compétences comportementales se déroule dans les conditions normales de travail. En fait, chaque mission peut être une occasion d'apprentissage et d'acquisition de nouvelles compétences pourvu que la volonté d'apprendre existe.

« Un moyen de stimuler la confiance des employés consiste à les laisser eux-mêmes fixer leurs objectifs, plutôt que de leur dicter les buts et les modalités de leurs formations. Cela revient à leur insuffler l'idée qu'ils ont la capacité de piloter leur destin » (Goleman, 1999, p 181).

En revanche, un manager qui diffuse les humeurs négatives, la rancœur, un esprit négatif et l'anxiété au travail ne peut pas être considéré comme le bon meneur émotionnel du groupe.

1-2 : La formation aux compétences comportementales

Les enquêtes faites par des psychologues ont montré que les compétences comportementales s'accroissent avec l'âge. En fait, Goleman (1999, p 17) précise que « l'intelligence émotionnelle est pour la plus grande part apprise et elle continue à se développer au fur et à mesure que s'accroît notre expérience de la vie : notre compétence émotionnelle ne cesse s'enrichir ». L'une des méthodes permettant l'acquisition d'une ou de plusieurs compétence est l'action de formation. La formation en matière de compétences comportementales peut être organisée ou bien à l'initiative de la personne intéressée, ou bien à l'initiative de l'entreprise ou de l'organisation professionnelle.

Les programmes de formation peuvent avoir plusieurs sujets dont notamment, la conscience de soi, la maîtrise de ses propres émotions, la motivation, l'empathie, la gestion des relations humaines et d'une façon générale, toutes les compétences comportementales nécessaires pour chaque type de métier. Ces programmes sont, donc, différents les uns des autres que ce soit par leurs objectifs, ou par la catégorie de personnes auxquelles ils s'adressent.

La formation en compétences comportementales consiste à affaiblir une habitude existante et la changer par une autre meilleure. Un changement de comportement requiert une modification des façons de penser, de sentir et d'agir. Pour aider une personne à maîtriser une compétence quelconque ou à changer de comportement, dans un domaine particulier,

une compréhension intellectuelle ne suffit pas à elle seule, elle doit être associée par une expérimentation sur le terrain.

« Les programmes de formation qui offrent aux gens la possibilité de pratiquer la compétence désirée à travers des mises en situation bien ciblées, des jeux, des jeux de rôles et d'autres méthodes similaires constituent d'excellents exercices d'initiation » (Goleman, 1999, appendice 5, p 379).

2. L'apprentissage des compétences comportementales selon le modèle de Goleman

2-1 : Objectifs du modèle de Goleman

L'étude de Goleman s'est penchée sur l'importance de tester l'efficacité des programmes de formation en compétences comportementales. En fait ces tests peuvent être sous forme d'évaluation de la rentabilité, de la performance ou de la qualité du travail préalablement et postérieurement à l'action de formation. Cependant, l'efficacité de ces programmes est rarement évaluée par les entreprises malgré leur coût considérable. Les directeurs des secteurs de formation et développement des cinq cents entreprises les plus florissantes des Etats-Unis ont affirmé que l'évaluation de leurs programmes de formation est très difficile : « la plainte la plus souvent entendue portait sur le manque de critères et d'instruments de mesure permettant de jauger la formation dans ces soi-disant compétences « douces » que sont les compétences émotionnelles » (Goleman, 1999, p 295). Ce dilemme a incité Goleman à fonder le « Consortium » sur l'intelligence comportementale qui est une association de chercheurs, de psychologues et de praticiens appartenant à des écoles de gestion, à l'administration, à des cabinets de consultants et à des entreprises. L'objectif du Consortium est de rassembler les données scientifiques existantes sur le changement des comportements et d'étudier des programmes exemplaires de formation afin d'optimiser les pratiques de formation en intelligence comportementale. En conséquence, ces chercheurs ont arrêté un ensemble d'axes pédagogiques, appelés « les pratiques les plus efficaces », utiles à mener des programmes de formations efficaces pour l'amélioration des compétences comportementales et par la suite les performances professionnelles. Chaque élément de ces axes de travail est nécessaire mais il n'est pas suffisant en lui-même, il doit être intégré dans une démarche qui englobe les autres éléments. Selon Goleman « le but : utiliser cette nouvelle compréhension des pratiques les plus efficaces pour favoriser une amélioration plus solide et scientifique des

aptitudes « douces ». Ces lignes directrices, qui capitalisent les toutes dernières découvertes, forment le meilleur guide pour l'enseignement et l'apprentissage de l'intelligence émotionnelle » (Goleman, 1999, p 304).

2-2 : Exposé des pratiques les plus efficaces

Les axes de travail exposés ci-dessous par Goleman (1999), forment un guide pour l'enseignement, l'apprentissage et la formation en compétence comportementale.

1- Evaluer le travail :

Avant de commencer toute formation, il est nécessaire d'évaluer les compétences qui conditionnent la réussite dans un travail ou un poste donné.

2- Evaluer l'individu :

Il s'agit de dégager les forces et les faiblesses de chacun en s'appuyant sur plusieurs points de vue de l'entourage de l'intéressé.

3- Communiquer ses évaluations avec tact :

Pour communiquer les critiques à l'intéressé, il faut être prudent pour ne pas avoir des conséquences douloureuses ou entraîner des traumatismes émotionnels.

4- Jauger la réceptivité :

Pour que les gens puissent changer et progresser, il faut qu'ils soient tout d'abord prêts à ce genre de changement. C'est le rôle des formateurs d'examiner ce degré de réceptivité et de l'améliorer.

5- Motiver :

La motivation est « le moteur du changement », elle conditionne tout le processus d'apprentissage.

6- Guider soi-même sa transformation :

En effet il est primordial de donner au gens le pouvoir de confectionner sur mesure leur programme de formation selon leurs besoins et leurs aspirations.

7- Se concentrer sur des objectifs clairs et accessibles :

Les intéressés ont besoin de savoir clairement en quoi consiste la compétence enseignée et quelles sont les étapes des progrès à accomplir.

8- Prévenir les rechutes :

Il est évident que les anciennes habitudes s'imposent de temps à autre même après la formation. Les formateurs doivent prévenir les stagiaires de ce phénomène et les protéger contre le découragement, voir même, de perte d'espoir d'amélioration.

9- Formuler des critiques sur le travail d'un collègue :

La critique est un outil essentiel du changement mais il faut choisir la méthode la plus appropriée pour la communiquer.

10- S'exercer :

Pour améliorer ou apprendre une nouvelle compétence comportementale, il faut la pratiquer d'une façon régulière et durable¹³.

11- L'indispensable entraîneur :

Une des méthodes d'apprentissage est le recours à un entraîneur. En fait, toute relation avec un collègue ayant une expérience et une compétence meilleure que soi peut devenir une occasion d'apprentissage¹⁴.

12- L'importance des modèles :

Lorsqu'on apprend un nouveau comportement auprès de quelqu'un qui maîtrise cette compétence, ce dernier devient notre enseignant type. D'une façon générale, les gens considèrent leurs supérieurs hiérarchiques dans l'entreprise comme des modèles et ils essayent de les imiter dans leurs comportements.

13- Renforcer et cultiver les nouveaux acquis :

Lorsqu'une compétence est nouvellement acquise, elle doit être exprimée et pratiquée au travail pour en faire un usage normal.

14- L'évaluation :

Le souci de chaque responsable de formation est d'évaluer les compétences ciblées dans la formation. « La meilleure méthode comporte une évaluation avant et après la formation, plus un suivi à long terme sur plusieurs mois et des groupes de contrôle » (Goleman, 1999, p 326). On peut même recourir aux avis informels des collègues.

¹³ Les études ont montré que « plus les gens consacrent de temps à se transformer, plus ce changement est durable » (Goleman, 1999, p 320).

¹⁴ Selon Judith Jordan (psychologue) « toute relation est une occasion pour les individus de mettre en pratique leurs compétences comportementales et donc de les améliorer et de progresser ensemble » (Goleman, 1999, p 322).

3. Les cinq découvertes de Boyatzis et la méthode de PNL

3-1 : Le modèle de Boyatzis

Le processus d'apprentissage personnel développé par Richard Boyatzis s'intéresse aux qualités de leadership. Il est basé sur cinq étapes appelées « les cinq découvertes ».

L'objectif de la méthode est d'utiliser chaque découverte comme instrument de changement pour l'acquisition ou le développement des compétences comportementales. Les étapes ne se déploient pas de façon ordonnée, mais suivent une séquence.

La première découverte : Mon moi idéal ; qui je veux être ?

« L'individu voit la personne qu'il voudrait être » (Goleman et al, 2005, p 143). Il s'agit de dessiner une image idéale de la personne que l'on voudrait être dans le futur avec ses aspirations personnelles et professionnelles ; et d'essayer de changer d'habitude pour atteindre ce but. L'acte d'identifier et de délimiter son « moi idéal » exige une connaissance de soi, de l'enthousiasme et du courage.

La deuxième découverte : Mon moi réel : qui suis-je ?

Cette étape consiste à révéler la réalité. En ce sens, l'intéressé est sensé savoir ses croyances les plus profondes, ses valeurs, ses forces et ses faiblesses. Il doit inventorier sérieusement ses talents et ses passions, et dégager les différences et les similitudes entre son « moi réel » et son « moi idéal ». Les similitudes peuvent être considérées comme des atouts. Par contre, les divergences devraient être changées. Selon Boyatzis, lorsque l'intéressé est capable d'admettre qu'il devrait changer certains points et qu'il est capable de les délimiter, ceci constitue un véritable point de départ de l'apprentissage personnel.

La troisième découverte : Mon programme d'apprentissage : comment puis je capitaliser mes points forts tout en réduisant mes faiblesses ?

Cette étape consiste à définir un calendrier ou un programme d'apprentissage qui aura pour objectif de capitaliser les points forts tout en réduisant les faiblesses. Ce programme doit être détaillé en plans d'action ciblés sur des compétences nouvelles.

La quatrième découverte : la pratique et l'entraînement aux nouveaux comportements, pensées et sentiments.

Cette étape consiste à expérimenter les nouveaux comportements et les pratiquer à chaque opportunité qui se présente afin de les maîtriser parfaitement. Selon Boyatzis, le succès

dans l'apprentissage de nouvelles compétences réside dans un entraînement et une répétition de ces nouvelles habitudes jusqu'à une maîtrise sans faille.

La cinquième découverte : développer des relations de confiance qui aident, soutiennent et encouragent chaque étape du processus.

Cette étape peut intervenir à n'importe quel moment du processus d'apprentissage, elle suppose l'intervention des relations interpersonnelles. En effet, l'acquisition et le développement des compétences de leaders ne peuvent intervenir sans l'implication des autres. On a besoin des autres pour identifier le « Moi idéal », découvrir le « moi réel », élaborer un plan d'apprentissage et expérimenter et mettre en pratique les nouvelles habitudes.

3-2 : Méthode de PNL

La programmation neurolinguistique a vu le jour dans les années 70 grâce à John Grinder et Richard Bandler. Le mot « Programmation Neuro Linguistique » signifie :

Programmation : la programmation fait référence aux expériences vécues tout au long de la vie, elles sont codées et programmées dans notre cerveau. Nos comportements sont directement liés à ce programme interne.

Neuro : ce terme se réfère à la neurologie et à tout ce qui est sensoriel.

Linguistique : linguistique se réfère au langage. Nos programmes et nos comportements se manifestent à travers le langage verbal et le langage non verbal.

La PNL est définie comme la science qui étudie l'excellence humaine. Selon Parrouty : «

- Elle décode ce que pense, ce que ressent et ce que fait quelqu'un qui est expert dans son domaine.
- Elle en tire des techniques concrètes, simples et efficaces permettant de reproduire ces compétences avec autant de réussite.
- Elle les apprend à toute personne qui désire améliorer l'efficacité et la qualité de sa vie, dans le respect profond de ses valeurs et de son identité ».

Ainsi, la PNL est un modèle d'évolution personnelle et professionnelle, elle est l'approche d'excellence, offrant les meilleures stratégies pour construire le futur, et réaliser nos objectifs et nos désirs de façon concrète. Une méthodologie de PNL est la « modélisation »

qui permet d'identifier les compétences d'un modèle de référence, afin de les reproduire pour atteindre le même niveau d'excellence.

Selon Grinder et Bandler, la PNL recouvre deux champs d'application étroitement liés qui sont : la réalisation de soi (développement personnel) et les compétences professionnelles. La PNL s'adresse donc à toute personne qui veut augmenter son impact sur elle-même et sur les autres, augmenter au maximum ses potentialités, découvrir les possibilités de l'être humain et d'explorer l'excellence.

La PNL s'adresse à différents domaines. Elle est utile à toute profession puisqu'elle permet à toute personne d'agir de manière plus performante et plus pertinente.

CHAPITRE 2 : IMPORTANCE DES COMPORTEMENTS DANS LES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

D'après les dispositions de la loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'experts comptables, l'attestation de la régularité et de la sincérité des états financiers des sociétés est une des missions exercées par les experts comptables. Cette mission peut être soit contractuelle, soit légale. Dans le premier cas elle est librement confiée par la société, on parle de l'audit ou de contrôle de comptes contractuel. Dans le deuxième cas, elle est confiée par la société en application de la loi et on parle alors d'audit légal : c'est le commissariat aux comptes. Ainsi, le commissaire aux comptes n'est autre que l'auditeur légal¹⁵.

L'objectif principal de la mission de commissariat aux comptes est de concourir à la sécurité des relations financières en émettant au moment opportun un avis raisonnable et impartial sur les états financiers objets de l'audit.

Au niveau de ce chapitre, nous identifierons dans la première section les principaux critères (comportementaux) décisifs pour l'obtention et l'acceptation des missions de commissariats aux comptes (audit légal). Ensuite nous nous intéresserons dans la deuxième section, aux exigences et contraintes auxquelles est confronté l'auditeur lors de l'exécution de la mission. Enfin, nous essayerons de montrer dans la troisième section, l'importance de la communication dans les missions d'audit.

Section 1: Critères décisifs dans l'obtention des missions

L'acceptation d'un client ou d'une mission représente une étape préliminaire au processus d'audit. Il s'agit d'une étape principale ayant une influence directe sur la nature et la qualité des travaux d'audit tout au long de la mission.

Les principaux critères à prendre en compte dans ce cadre sont :

- les valeurs et exigences internes, spécifiques pour chaque cabinet,
- l'existence d'un réseau relationnel efficace, et
- l'accomplissement des diligences préalables à l'acceptation.

¹⁵ Dans l'ensemble de ce travail, le terme audit fait systématiquement référence à l'audit légal, réalisé par les commissaires aux comptes.

1. Définition des valeurs et exigences internes

Les valeurs forment les principes fondamentaux propres pour chaque personne. Elles constituent un cadre conceptuel pour légitimer les décisions et le choix des comportements.

Dans le processus décisionnel d'acceptation d'une mission d'audit, les valeurs et exigences internes à respecter varient d'un cabinet à un autre et d'un auditeur à un autre. Ces valeurs et exigences internes peuvent se concrétiser autour de trois principaux aspects :

- L'aspect déontologie de la mission
- L'aspect économique
- La gestion des attentes du client

1-1 : L'aspect déontologique de la mission

Selon Pesqueux (2002) « la déontologie est un ensemble de règles normées appliquées à un domaine professionnel, le périmètre en est corporatif, communautaire et ses règles sont construites sur des valeurs non forcément explicites (l'implicite de la profession) » (Prat, 2004). Selon le même auteur (Pesqueux), la déontologie peut se définir comme l'ensemble de règles qui régissent une profession et la conduite de ceux qui l'exercent : c'est une éthique appliquée à un domaine professionnel. « L'éthique renvoie aux valeurs morales auxquelles se réfère l'individu dans ses actes lorsque ceux-ci affectent ou risquent d'affecter les autres » (Prat, 2004).

En matière d'audit, le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements régissant la profession ainsi qu'aux dispositions du code des devoirs professionnels des experts comptables de Tunisie. De même, il est tenu de respecter les normes d'audit internationales et le code d'éthique professionnelle de l'IFAC.

En France, le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (approuvé par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005) définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ce code précise que le commissaire aux comptes exerce sa profession en respectant les principes fondamentaux de comportements suivants :

- l'intégrité : exercer la profession avec honnêteté et droiture et s'abstenir de tous agissements contraires à l'honneur et à la probité

- l'impartialité : conserver en toutes circonstances une attitude impartiale et éviter toute situation susceptible de porter atteinte à son impartialité
- l'indépendance : être indépendant (en réalité et en apparence) de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes
- les conflits d'intérêts : éviter toute situation qui compromettrait ou qui pourrait compromettre son indépendance
- la compétence : posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions et veiller à ce que ses collaborateurs disposent des compétences requises
- la confraternité : les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité, ils s'efforcent à résoudre à l'amiable leurs différents
- la discrétion : le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel.

Selon le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes de France : avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires. A cet effet, il réunit les informations nécessaires :

- sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière.

Le commissaire aux comptes doit, en acceptant la mission, vérifier qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité ni d'interdiction légale ou réglementaire. Ces incompatibilités sont des impossibilités légales de contrôler les comptes d'une société en raison d'un lien préexistant unissant le commissaire aux comptes à la société et qui laissent présumer son indépendance.

1-2 : Dignité et relation avec l'argent

Le service fourni par le commissaire aux comptes s'inscrit comme tout autre service dans un processus économique d'échange ou d'affaire. Ainsi, « la dimension économique est une dimension présente dans le processus décisionnel d'acceptation (Johnston, 2000) et de

rétenion du client (Abdelkhalik, 1990 ; Elbakkali et Pilote, 2000) » (Elbakkali, Pilote, Cadieux, 2002, p 8).

Parmi les facteurs économiques qui peuvent influencer la décision d'acceptation, on peut citer la situation financière du client et son potentiel de croissance. La question qui se pose à ce niveau : est ce que le commissaire aux comptes accepterait un client présentant une mauvaise situation financière ? Et, est ce que le potentiel de croissance du client pourrait inciter le commissaire à s'engager dans une nouvelle mission ?

Pour répondre à ces questions, il est intéressant d'examiner l'appétence¹⁶ de l'auditeur au risque vis-à-vis du désir de gain d'argent. En fait, comme tout professionnel, il tend à s'engager dans des missions lui permettant de gagner suffisamment d'argents. Pour garantir le recouvrement de ses honoraires, il tend à choisir une clientèle ayant de bonne situation financière et / ou dont le potentiel de croissance futur est probable.

En revanche une mauvaise situation financière peut engendrer, d'une part, un risque élevé de pression négative du client¹⁷ ; et d'autre part, un risque de non paiement des honoraires. De même, pour les entreprises en difficultés économiques, l'acceptation de la mission présente un risque élevé de pression dans le sens d'une certification complaisante. Dans ces cas, le commissaire aux comptes serait moins encouragé à accepter ce type de clientèle.

1-3 : Gestion des attentes des parties prenantes

Le commissaire aux comptes se trouve au centre d'une relation d'agence très spéciale. En effet, il est nommé par les actionnaires, sur proposition des dirigeants de la société qu'il doit auditer afin de préserver les intérêts de tous les utilisateurs des états financiers.

Ainsi, il est utile d'identifier les besoins en certification et les attentes des parties prenantes concernées par la mission (ICCA_a, 2005, p 94).

Parmi les attentes normales du client on peut citer :

- l'obtention de comptes contrôlés et certifiés par un commissaire aux comptes,
- la connaissance des irrégularités, anomalies et faiblesses significatives existantes au sein de l'entreprise pour une éventuelle correction

¹⁶ Le comité COSO définit l'appétence pour le risque comme étant le niveau de risque global auquel l'organisation accepte de faire face, en cohérence avec ses objectifs de création de valeur. Il précise aussi que deux approches peuvent être adoptées pour la détermination de l'appétence au risque, l'approche qualitative (élevée, moyenne ou faible) et celle quantitative qui consiste à comparer le coût des risques tolérés par rapport à leur contribution dans la réalisation des objectifs (cité par Borgi, 2007).

¹⁷ Dans de telle situation, le client cherche à donner une meilleure présentation de son affaire pour éviter les ruptures de crédit.

- l'assurance des missions connexes telles que l'augmentation de capital, la transformation de société, la fusion ...

En revanche, dans le cadre de divergence d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants, ces derniers tentent à exercer des pressions sur l'auditeur afin de ne pas mettre en évidence certaines anomalies découvertes (risque de complaisance avec les dirigeants). Face à ce risque, l'auditeur doit focaliser ses efforts pour sauvegarder les intérêts des parties menacées tout en préservant son indépendance à l'égard des deux parties.

2. Nécessité d'un réseau relationnel efficace

Selon Pierson (2005, p 10) « la capacité à utiliser aux mieux de nos intérêts nos liens avec les autres est une intelligence qui conduit au bonheur d'exister et de travailler », il s'agit de « l'intelligence relationnelle ».

Pour la profession des commissaires aux comptes, l'aptitude à tisser des réseaux relationnels facilite l'obtention des missions. En effet, d'après Goleman (1999, p 249), les personnes qui ont la capacité d'entretenir des relations utiles, de construire des réseaux et de les maintenir sont ceux qui :

- cultivent et entretiennent de larges réseaux informels,
- recherchent des relations mutuellement bénéfiques,
- construisent des rapports à long terme et cultivent leurs contacts.

Ainsi, ces personnes ne trouvent pas de difficultés pour la conclusion d'un marché ou d'une affaire. « Ces réseaux fonctionnent en échangeant sans cesse compétences et informations dans un aller et retour efficace. Chaque membre du réseau représente une source de connaissance ou d'expertise immédiatement accessible sur un simple coup de téléphone » (Goleman, 1999, p 249).

Néanmoins, cette capacité n'est développée que chez les personnes ayant certaines caractéristiques : elles sont respectueuses des autres, heureuses d'être avec les autres, peuvent mener facilement des conversations et d'une façon générale, elles sont sociables.

Selon Goleman (1999, p 248) « ce n'est pas tant la proximité physique qui cimenter une relation (bien qu'elle y contribue) que la proximité psychologique. Les êtres avec qui nous nous sentons en sympathie, sont les plus solides relais de nos réseaux ». Il ajoute « les réseaux des professionnels d'exceptions ne sont pas constitués au hasard. Leurs contacts

sont soigneusement choisis. Chaque élément du réseau possédant une compétence particulière qui justifie son inclusion ».

3. Diligences préalables à l'acceptation des missions

La grille de compétences des comptables agréés de Canada fixe certaines étapes qui aident le commissaire aux comptes à évaluer et décider si une mission peut être acceptée ou non.

Il s'agit de : «

- analyser la réputation de l'entité, des propriétaires, et de la direction
- analyser la nature des activités de l'entité pour aider à la compréhension des sources potentielles de risques associées à la mission de certification,
- évaluer si l'entité correspond au profil des clients que le cabinet cherche à attirer,
- évaluer les questions d'indépendance, de compétence et d'objectivité afin d'assurer que rien n'empêche d'accepter la mission,
- évaluer si le CA (l'expert comptable) dispose des ressources nécessaires pour fournir les services requis et délivrer le rapport connexe dans les délais requis.
- Evaluer le risque global lié à l'acceptation de la mission,
- Décider d'accepter ou non la mission et, dans l'affirmative, à quelles conditions,
- Consigner les raisons qui sous-tendent la décision d'accepter la mission,
- Confirmer par écrit que les conditions de la mission sont comprises et acceptées,
- Correspondre avec le prédécesseur, c'est-à-dire le vérificateur précédent, s'il y a lieu » (ICCA_b, 2005, p 145).

Il en découle que le commissaire aux comptes est appelé à s'intéresser non seulement au côté technique de la mission (connaissance du secteur d'activité, capacité du cabinet pour l'exécution de la mission, correspondance avec le prédécesseur...) mais aussi au côté moral. En fait, il est tenu de prendre en considération certains éléments dont notamment :

- La vérification de la condition d'indépendance,
- l'évaluation de la réputation morale des dirigeants, et
- l'appréciation du risque lié à l'acceptation.

3-1 : Vérification de la condition d'indépendance

L'indépendance a fait l'objet de nombreuses définitions : « C'est l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel (dictionnaire Larousse). Un auditeur est indépendant s'il est capable de porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence exercée par ses interlocuteurs (Bazerman, Morgan, Leowenstein, 1997). L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise (Watts et Zimmermann, 1978) » (Prat, 2002).

L'IFAC a adopté une approche conceptuelle pour l'indépendance. Le Comité sur l'intérêt public et l'intégrité (CIPI) de l'ICCA a publié sa nouvelle norme sur l'indépendance qui est en vigueur dès le 1^{er} janvier 2004. Cette nouvelle norme constitue un pas vers la restauration de la confiance des investisseurs. Ces deux références complètent la réglementation tunisienne relative à l'indépendance.

Selon l'IFAC l'indépendance dans les missions de commissariat aux comptes s'appuie sur deux principes : l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. Pour préserver cette indépendance deux outils sont utiles à connaître : l'identification des menaces pour l'indépendance et les sauvegardes contre ces menaces.

La norme canadienne sur l'indépendance précise : « Le professionnel ou le cabinet qui exécute une mission ou participe à une mission visant :

- soit à délivrer une communication écrite dans le cadre d'une mission quelconque de certifications,
- soit à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédés de vérification spécifiés,

doit être et demeurer indépendant, c'est à dire que le membre, le cabinet et les membres du cabinets doivent être et demeurer libres de toute influence, de tous intérêts et de toute relation qui eu égard à la mission, porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre, du cabinet ou d'un membre du cabinet ou pourraient être interprétés, par un observateur raisonnable, comme ayant cet effet » (code de déontologie, ICCA § 204.1; cité par Yaich, 2003).

Selon la nouvelle norme d'indépendance, pour préserver l'indépendance le membre ou le cabinet doit suivre les étapes suivantes (voir annexe 2):

1. identifier les menaces pour l'indépendance
2. évaluer la gravité de la menace et déterminer, pour chaque menace s'il existe des sauvegardes propres pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable.
3. déterminer si des interdictions empêchent l'exécution de la mission : les interdictions décrivent les circonstances et les activités que les membres et les cabinets doivent éviter lorsqu'ils exécutent une mission de certification (parce qu'il n'existe pas de sauvegardes propres pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable)
4. documenter la décision d'acceptation lorsqu'il y a des menaces qui ne sont pas manifestement négligeables. Pour chaque menace identifiée comme n'étant pas manifestement négligeable consigner en dossier :
 - une description de la nature de la menace,
 - la menace identifiée,
 - une description de la sauvegarde mise en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable,
 - une description de la façon dont la sauvegarde élimine la menace ou la ramène à un niveau acceptable

Contrairement à l'approche conceptuelle adoptée aux Etats Unis et Canada, le système tunisien procède par une approche règlementaire. La loi 88-108 du 18 août 1988 et le code des sociétés commerciales énumèrent les cas qui peuvent porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

En conséquence, tout au long de sa mission, l'auditeur doit être et paraître indépendant. De ce fait, il est nécessaire d'identifier les circonstances et les relations qui risquent de porter atteinte à l'indépendance et de s'assurer qu'il existe des mesures de sauvegardes pour les menaces identifiées, le cas échéant.

3-2 : L'évaluation de la réputation morale de la direction de la société cliente

La réputation de l'entité, l'honnêteté et l'intégrité des propriétaires et des dirigeants est aussi un critère à prendre en compte lors de la décision d'acceptation de nouvelle mission. Selon la grille des compétences des CA fixée par l'ICCA, les missions acceptées doivent cadrer avec le profil des clients que le cabinet cherche à attirer. Alors, il y a une dialectique entre la réputation du cabinet d'audit et la réputation de ses clients.

D'après les normes internationales d'audit, l'intégrité et l'honnêteté de la direction montrent la capacité du client à fournir des états financiers fiables et crédibles. Par la suite, l'attitude et le comportement de la direction sont considérés comme un facteur de risque de fraudes et de présentation d'états financiers mensongers (IFAC, ISA 240).

« La présentation d'états financiers mensongers peut résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs de ces états en influençant la perception qu'ils peuvent avoir de la performance de l'entité et de sa profitabilité » (ISA 240, § 10).

A ce niveau, il s'agit de s'assurer du degré de sérieux et de loyauté des dirigeants. Les dirigeants non intègres ont une tendance à ne pas respecter la réglementation en vigueur (fiscale, comptable ou juridique) et à ne pas craindre la manipulation des résultats de l'entité. Le risque de commissariat aux comptes dans les sociétés ayant à leur tête des dirigeants de faible intégrité est plus élevé, ce qui expose le professionnel aussi bien sur le plan de la responsabilité que sur sa crédibilité et sa réputation

Le manque d'intégrité de la direction est un motif principal de refus de missions et / ou de rupture de relation entre le commissaire aux comptes et son client (Elbakkali, Pilote, Cadieux, 2002 ; rapporté sur Hartwell, 2001).

Selon ces mêmes auteurs « un vérificateur, qui décèlerait chez un client actuel des signes de pertes d'intégrité et d'honnêteté, ne serait sans doute pas intéressé à envisager des relations à long terme avec lui » (Elbakkali et Pilote, 2000).

« Les facteurs à prendre en considération pour considérer l'intégrité d'un client comprennent par exemple :

- l'identité et la réputation dans le monde des affaires des principaux propriétaires (actionnaires), des cadres dirigeants, des parties liées et des personnes assurant le gouvernement d'entreprise ;
- la nature des opérations du client, y compris ses pratiques liées à l'activité ;
- l'information concernant l'attitude des principaux propriétaires (actionnaires), des parties liées et des personnes chargées du gouvernement d'entreprise au regard de sujets tels que l'interprétation agressive des normes comptables, et l'environnement de contrôle interne ;

- la pression excessive du client afin de maintenir le niveau des honoraires à un niveau assez bas ;
- des indications d'une limitation inappropriée de l'étendue des travaux ;
- des indications que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment des capitaux ou toute autre activité qualifiée de criminelle ;
- les motifs ayant conduit à la désignation du cabinet et au non renouvellement du mandat du cabinet précédent » (ISQC 1)

Pour écarter ce risque, l'auditeur peut enquêter sur la réputation morale du client auprès de son prédécesseur ou des conseillers qui travaillent avec l'entreprise.

3-3 : L'appréciation du risque lié à la désignation

S'agissant d'une mission à risque élevé, le commissaire aux comptes est tenu d'identifier pour chacune des phases de la mission les principaux risques associés.

Pour l'acceptation de la mission, l'auditeur est tenu d'anticiper les situations qui peuvent engendrer des risques inhabituels tels que :

- démission du précédent auditeur à cause d'empêchement d'appliquer ses diligences dans des conditions normales,
- absence d'auditeurs pour les exercices antérieurs,
- détérioration de la performance de l'entité suite à une mauvaise qualité de la gestion des dirigeants,
- changement du cabinet d'audit pour la raison d'obtenir une opinion plus favorable (opinion shopping)....

Il est aussi important d'évaluer le risque d'affaires de l'entreprise à auditer.

« Le risque d'affaire est le risque que les objectifs d'affaires d'une organisation ne soient pas atteints, à court ou à long terme, en raison de la détérioration de ses conditions économiques (Johnstons, 2002). Ce risque est relié à la probabilité de faillite du client et aux conséquences qui peuvent en découler au niveau de la responsabilité du vérificateur en cas de litiges (Weatherhold et Cornell, 2000) » (Elbakkali, Pilote, Cadieux, 2002, p 4). Ainsi, il y a lieu de se poser la question si l'engagement avec un client, ayant un risque d'affaire élevé, pourrait exposer le cabinet à des litiges ou menaces de litiges, ou causer des dommages à la réputation du cabinet.

« Selon Johnston (2000), les clients présentant un haut niveau de risque d'affaires ont peu de chance d'être acceptés comme clients par les associés, du fait de la faible rentabilité ou du haut risque de poursuites, à long terme, qu'ils présentent pour ces associés » (Elbakkali, Pilote, Cadieux, 2002, p 5).

A ce stade, l'objectif est d'évaluer dans quelle mesure le risque global lié à la désignation excède le niveau de risque acceptable par l'auditeur.

Pour les anciens clients, cette évaluation est aussi envisageable. L'auditeur peut être amené à rompre ses relations professionnelles avec un client si des événements significatifs interviennent chez le client, tels que :

- changement au niveau de la structure du capital,
- intervention de nouveau dirigeant remettant en cause l'honnêteté et l'intégrité de la direction,
- connaissance de nouvelles difficultés et pressions incitant la direction à manipuler les comptes de la société....

En fin, lorsque l'auditeur estime que le risque global est acceptable, il doit matérialiser son acceptation par un document dit « la lettre de mission ».

Selon l'ISA 210 : « Il est dans l'intérêt du client et de l'auditeur qu'une lettre de mission soit remise, de préférence avant le début de la mission, afin d'éviter tout malentendu sur la mission. Cette lettre confirme l'acceptation par l'auditeur de sa nomination et décrit l'objectif et le périmètre de l'audit, l'étendue de ses responsabilités vis-à-vis du client, ainsi que la forme des rapports à émettre » (ISA 210, § 5).

L'OECD prévoit qu'en cas de co-commissariat aux comptes, les règles générales d'acceptation et de maintien des missions doivent être mises en œuvre par chacun des co-commissaires. Chacun des co-commissaires aux comptes signe avec l'entité concernée une lettre de mission¹⁸.

Section 2: Exigences comportementales au niveau de l'exécution de la mission

Selon l'approche d'audit par les risques, la mission d'audit commence par l'observation de l'activité de l'entité dans son environnement, de la structure de son capital, de son

¹⁸ La norme française 1-201 élaborée par la CNCC prévoit une seule lettre de mission co-signée par les deux co-commissaires aux comptes.

organisation, du style de gestion et de la stratégie de sa direction, et de la manière dont les opérations comptables sont conduites, contrôlées et enregistrées. Cette approche permet à l'auditeur de porter directement son attention sur les aspects significatifs et son objectif est de concentrer l'effort d'audit sur les zones de risques.

Tout au long de ces étapes, l'auditeur se trouve en relation directe aussi bien avec le personnel de l'entreprise auditée, qu'avec les membres de l'équipe d'audit. Dans son code de conduite (PWC, 2002) PriceWaterhouseCoopers déclare que « les meilleurs solutions proviennent d'un véritable travail d'équipe, entre nous et avec nos clients. Des relations enrichissantes et à long terme, le respect de chacun et le partage du savoir et de l'expérience favorisent chaque jour la concrétisation de cette valeur » (PWC, 2002).

1. Collaboration avec l'entreprise auditée

Les collaborations les plus utiles à développer avec le client portent sur la collaboration avec l'expert comptable intervenant dans l'entreprise (s'il y a lieu), les services comptables, financiers et d'audit interne, les juristes et les conseillers de l'entreprise.

Selon Herrbach (2000, p 52) « Pour l'exécution satisfaisante de sa mission, l'auditeur de terrain est fortement dépendant de la bonne volonté de ses interlocuteurs dans l'entreprise contrôlée ». En effet, il a besoin d'eux pour la collecte d'information sur la nature de l'activité de l'entreprise, la connaissance de son environnement économique, social et juridique et pour la description et l'évaluation des procédures existantes et l'appréciation du risque. Cette étape est généralement effectuée par l'intermédiaire d'entretiens avec les dirigeants, les responsables et même avec le personnel opérationnel de l'entreprise¹⁹. Si l'entretien avec le personnel ne pose pas de difficultés, l'accès aux niveaux hiérarchiques les plus élevés s'avère plus difficile.

Deux attitudes peuvent concrétiser le comportement des clients :

- une résistance passive, dans ce cas l'auditeur est mal perçu et ne trouve pas les informations nécessaires pour la bonne exécution de la mission
- une collaboration honnête, permettant à l'auditeur d'obtenir les pièces nécessaires pour la constitution de son dossier et toutes les informations demandées.

¹⁹ Selon ISA 315 « Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur peut obtenir par des demandes d'informations puisse l'être auprès de la direction et des personnes responsables de l'information financière, des demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production, les auditeurs internes et d'autres employés à différent niveau de responsabilités, peuvent être utiles pour lui » (ISA 315, § 9).

« En fait, c'est à chaque auditeur en fonction de sa personnalité, de son apparence et des circonstances, de déterminer l'attitude adéquate pour exécuter sa mission rapidement et de manière aussi agréable que possible » (Herrbach, 2000, p 52). La principale compétence comportementale à cette étape de travail est l'empathie. Selon Goleman (1999, p 58) « L'habileté à diriger, l'aptitude à travailler avec différents types de gens et avec des employés de tous les niveaux, qu'il s'agisse de représentants, ou de dirigeants... tout cela demande de l'empathie et un grand contrôle de soi ». En outre, pour réussir à bâtir un esprit de collaboration constructif au sein de l'entreprise audité, il est nécessaire de savoir gérer la diversité pour collaborer avec des personnes différentes.

2. Collaboration à l'intérieur d'une équipe de travail

Les missions d'audit se déroulent généralement par groupe appelé « équipe d'audit » à effectif et composition variables d'une mission à une autre.

Compte tenu des horaires considérables que les membres de l'équipe d'audit passent ensemble, essentiellement pour les missions en déplacement, la nature des relations entre eux présente une grande importance. En effet, « il se crée une dynamique particulière à l'intérieur de chaque groupe qui va dépendre des liens éventuels préexistants entre les individus, des personnalités et des réputations de chacun » (Herrbach, 2000, p 107).

2-1 : L'esprit d'équipe

« L'esprit d'équipe comprend les compétences nécessaires pour travailler avec d'autres personnes et doit être considéré en rapport avec les compétences relatives à la communication puisque l'acte de communiquer implique une interaction avec autrui.

Ces compétences sont aussi liées aux compétences relatives à l'attitude et aux comportements positifs car l'efficacité avec laquelle on parvient de maîtriser ses émotions et ses interactions avec les autres est intégrée à la capacité que l'on possède de faire preuve d'un bon esprit d'équipe » (Yaich, 2005, p 97, selon la conférence Board du Canada).

Ainsi, dans les missions d'audit, où le travail est avant tout un travail d'équipe, l'esprit de groupe et la capacité de travailler en équipe sont une condition primordiale de succès.

L'aptitude à travailler en équipe est la capacité à créer des synergies en travaillant pour réaliser des buts communs. Selon Goleman (1999, p 261) : « Ceux qui possèdent cette capacité :

- présentent des qualités d'équipiers comme le respect et la serviabilité,

- communiquent leur enthousiasme et leur dynamisme à leurs coéquipiers,
- développent une identité de groupe, un esprit de corps et un sens du dévouement,
- protègent le groupe et sa réputation. Ne s'accaparent pas les mérites d'un travail collectif ».

Il en découle que les équipes sont performantes, lorsque les membres aiment travailler en groupe, ont la capacité de s'adapter les uns aux autres et sont capables de gérer les conflits²⁰ qui peuvent surgir tout en privilégiant l'intérêt du groupe sur l'intérêt personnel. Selon Goleman, un superbe intellect et des talents techniques ne font pas à eux seuls de grande équipe, il faut aussi des compétences comportementales.

2-2 : L'esprit de collaboration

« La collaboration est l'effort déployé volontairement par un groupe pour une meilleure exploitation des ressources et des informations détenues par chacun. Elle traduit un engagement de la part de tout individu dans son travail et évite aux acteurs de recourir à des compromis inutiles » (Derbel et Ben Ammar, 2003, p 81).

Au niveau des groupes d'audit, l'esprit de coopération et de collaboration a une grande importance.

Au terme de l'ISA 300 § 3, la planification de la mission demande la participation de l'associé responsable et des autres membres clés de l'équipe affectée à la mission afin de bénéficier de leur expérience et de leur apport personnel et de rendre le processus de planification plus efficace et plus efficient.

Lors de l'exécution des travaux, l'ISA 315 rend obligatoire aux membres de l'équipe affectée à la mission de discuter des problèmes rencontrés et de la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives. L'objectif de cette discussion est d'obtenir une meilleure compréhension de l'entité et des anomalies significatives qui peuvent survenir, elle donne aussi une opportunité aux membres plus expérimentés de l'équipe de partager leur point de vue avec les autres membres de l'équipe. « La discussion au sein de l'équipe affectée à la mission souligne la nécessité de faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, afin d'être attentif à toute information ou à toute autre

²⁰ Selon Beaudin (1999, p 3) « s'intégrer, s'impliquer, nouer des liens et faire preuve d'empathie sont des aptitudes particulièrement nécessaires tout comme savoir coopérer, négocier et aborder des conflits à l'amiable : elles permettent de vivre avec les autres et de travailler en équipe ».

situation indiquant qu'une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs a pu survenir, et la rigueur qu'il convient d'avoir dans le suivi de telles informations » (l'ISA 315, §18).

En fait, chacun des membres de l'équipe ne dispose que d'une partie des informations nécessaires à l'exécution du travail, et il faut collaborer et coordonner ensemble pour échanger les idées, essayer de résoudre certains problèmes et atteindre les meilleurs résultats. En conséquence, la collaboration à l'intérieur de l'équipe d'audit permet d'aider les personnes en charge du dossier à la résolution des difficultés méthodologiques, et de partager l'ensemble des informations avec les autres collaborateurs impliqués dans le dossier (Yaich, 2003, p 102).

3. Développement d'une démarche d'audit adaptée aux zones de risques de l'entreprise auditée

Lors de l'exécution de la mission, le commissaire aux comptes doit développer et maintenir une politique de rigueur crédible. En effet, une démarche structurée lui permettant d'identifier les risques et d'apprécier leurs impacts sur la qualité des comptes s'avère essentielle.

D'après une grille de compétences comportementales et techniques inspirée des travaux du congrès de l'ordre des experts comptables de France en 2002, le commissaire aux comptes est appelé à développer une démarche méthodologique appropriée, repérer les zones de risques, les domaines significatifs et les points sensibles de l'entreprise ; et, mettre en œuvre les procédures de contrôle spécifiques (Yaich, 2003, p 101).

L'approche d'audit par les risques, basée sur l'étude des transactions de l'entreprise cède progressivement la place à une nouvelle approche d'audit basée sur le risque d'affaire (Business Risk ». Selon cette approche, appelée « approche d'audit stratégique », l'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable (ISA 200, § 24).

Le risque d'audit est fonction du risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies. « L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour évaluer le risque d'anomalies significatives et tente de limiter le risque de non détection en réalisant des procédures d'audit complémentaires sur la base d'une telle évaluation » (ISA 200, § 25). A ce niveau les travaux d'audit passent par trois phases :

- Identification des risques
- Evaluation du risque d'anomalies significatives
- Procédure d'audit complémentaire

3-1 : Identification des risques

Dès le début de la mission, le commissaire aux comptes s'occupe d'identifier les dysfonctionnements qui peuvent exister au sein de l'entreprise. Ces dysfonctionnements sont des indicateurs d'anomalies qualifiés de « zones de risques ».

Selon ISA 315 (§ 4), l'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour pouvoir identifier et évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives par suite de fraudes ou d'erreurs, et pour concevoir et mettre en œuvre une démarche d'audit appropriée. La compréhension de l'entité et de son environnement implique notamment la compréhension des objectifs, stratégies et risques liés à l'activité²¹.

La connaissance des risques liés à l'activité par l'auditeur augmente la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives. Néanmoins, il n'est pas tenu d'identifier tous les risques liés à l'activité, il s'intéressera à ceux qui auront des conséquences financières et par la suite auront une incidence sur les états financiers.

Selon l'ISA 315 § 76, l'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité, pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques ; et d'autre part, des résultats de ce processus « processus d'évaluation des risques par l'entité ».

Ce processus permet à l'auditeur de comprendre la manière dont la direction identifie les risques, évalue la probabilité de leur existence, estime le caractère significatif de ces risques et les mesures à prendre pour les gérer. Lorsque le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié à la situation de celle-ci, l'auditeur peut s'appuyer dessus pour identifier le risque d'anomalies significatives. En revanche, l'auditeur pourrait identifier un risque d'anomalies significatives non couverts par les processus d'évaluation des risques de l'entité. Pour ces risques non recensés par la direction, appelés « risques résiduels » l'auditeur fixera des procédures d'audit complémentaires.

²¹ Les risques résultant de l'activité résultent de faits, de conditions de circonstances ou d'évènements qui peuvent empêcher l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre en œuvre ses stratégies.

L'auditeur peut identifier aussi certaines zones de risques, à travers l'analyse des relations d'agence existantes et l'identification du tissu contractuel au sein de l'entreprise.

D'une façon générale les utilisateurs de l'information financière ont des intérêts différents voire contradictoires avec les intérêts de la direction qui prépare les états financiers. En conséquence, pour garder son propre intérêt la direction a tendance à divulguer les bonnes informations et à dissimuler les mauvaises en biaisant ainsi les états financiers.

Selon Chemingui et Pigé (2004), la relation d'agence peut être conflictuelle ou non conflictuelle. Lorsqu'il existe un conflit d'intérêt entre deux acteurs A et B, cette relation s'avère essentielle en termes de risque d'audit et nécessite la mise en œuvre d'un certain nombre de techniques de contrôle. En revanche, lorsque la relation entre ces deux acteurs est non conflictuelle, elle peut engendrer des risques extérieurs à cette relation qui peuvent être dommageable pour les autres acteurs et partenaires. « Les deux premiers acteurs, se mettant d'accord sur des objectifs communs, vont constituer une coalition cherchant à maximiser son utilité même au détriment des autres parties » (Chemingui et Pigé, 2004, p 14). A ce titre, « le partage ou la distribution d'une partie de la richesse de l'entreprise entre les deux parties complaisantes et le degré de vraisemblance des informations divulguées par l'une des parties à l'extérieur de la coalition constitueront des zones de risques prioritaires pour l'auditeur » (Chemingui et Pigé, 2004, p 15).

3-2 : Evaluation du risque d'anomalie significative

Au terme du § 100 de l'ISA 315, le commissaire aux comptes doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers. Pour évaluer ce risque, l'auditeur :

- relève les risques en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers,
- établit le lien entre les risques identifiés et les problèmes constatés au niveau des assertions,
- se demande si l'ampleur des risques pourrait engendrer des anomalies significatives dans les états financiers,
- détermine la probabilité que les risques puissent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

Dans le cadre de l'évaluation des risques, le vérificateur doit déterminer parmi les risques relevés lesquels, à son avis, constituent des risques significatifs qui exigent une attention particulière dans le cadre de la mission. La détermination de ces risques relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes.

Pour qu'il puisse apprécier le risque identifié, l'auditeur se sert des informations réunies lors de la connaissance de l'entreprise, et, des éléments probants obtenues lors de l'évaluation des procédures de contrôle interne.

Selon ISA 315, certains risques peuvent découler d'un environnement de contrôle inadéquat. Lorsqu'elles sont non significatives, ces faiblesses peuvent n'avoir aucune incidence sur les soldes de comptes et sur les états financiers. Cependant, des faiblesses telles qu'un manque d'intégrité et de compétence au sein de la direction sont susceptibles d'avoir une incidence plus significative sur les états financiers et elles nécessitent la mise en œuvre par le vérificateur de procédés de contrôle particuliers.

L'auditeur se sert ensuite de son appréciation des risques pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédés de vérifications à mettre en œuvre. En fait, le plan d'audit doit être conçu pour que l'auditeur et son équipe se concentrent avec esprit critique et scepticisme professionnel, sur les risques significatifs. Les nouvelles normes ISA soulignent également le caractère itératif de la mission et proposent de réévaluer la stratégie et le plan d'audit lorsque des éléments probants complémentaires sont recueillis au cours de l'audit.

3-3 : Procédures d'audit complémentaire et établissement des rapports

Au cours de cette dernière phase, l'auditeur doit définir des réponses globales en fonction des risques identifiés au niveau des états financiers et concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en fonction des risques identifiés au niveau des assertions.

Dans le cadre de la définition de réponses globales, l'auditeur peut modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Il peut également affecter du personnel plus expérimentés et possédant des compétences particulières, et, renforcer la supervision ou introduire un degré supplémentaire « d'imprévisibilité » lors du choix des procédures d'audit complémentaires. Pour la définition de ces procédures, l'auditeur prend en considération les éléments suivant : (ISA 330, § 7)

- le caractère significatif du risque,
- la probabilité qu'une anomalie significative se présente,
- les caractéristiques du flux d'opérations du solde de compte, ou de l'information concernée fournie dans les états financiers,
- la nature des contrôles spécifiques effectués par l'entité et, en particulier, s'ils sont manuels ou automatisés,
- le fait qu'il s'attend ou non à recueillir des éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles de l'entité sont efficaces dans la prévention, ou dans la détection et la correction, d'anomalies significatives.

La dernière phase de l'audit est l'expression d'une opinion sur les états financiers et l'établissement des rapports d'audit. En effet, pour fonder son opinion, l'auditeur évalue les conclusions tirées des éléments probants recueillis, pour déterminer s'il existe une assurance raisonnable que les états financiers dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Section 3: Communication des travaux d'audit

Le commissaire aux comptes formule son avis et communique ses rapports aux actionnaires ou aux associés de l'entreprise auditée réunis en assemblée générale. « Une communication efficace repose en grande partie sur la valeur de l'affirmation de soi » (Adams, 2005, p 35).

D'après la grille de compétences comportementales et techniques inspirée des travaux du congrès de l'ordre des experts comptables de France en 2002 (Yaich, 2003, p 103) « le commissaire aux comptes est appelé à :

- faire preuve de la fermeté nécessaire vis-à-vis des clients dans les échanges et les discussions
- s'exprimer aisément devant tout type d'interlocuteurs (entretiens avec le PDG, comptable, juriste, assemblées...)
- travailler en équipe et manager les collaborateurs ».

De ce fait, le commissaire aux comptes doit prouver des aptitudes personnelles telles que la maîtrise de soi et la confiance en soi, et, des compétences interpersonnelles basées

essentiellement sur les aptitudes sociales, la capacité de communication et le charisme professionnel.

1. Importance de la communication dans les missions d'audit

Selon Adams (2005, p 39), « quand on s'affirme, on communique franchement ; on exprime ses sentiments, ses besoins et ses idées et on fait valoir ses droits, mais sans violer les droits ni ignorer les besoins d'autrui. On est alors authentique, cohérent, ouvert, et direct ».

Selon Goleman (1999, p 211) « la communication c'est écouter avec bienveillance et envoyer des messages convaincants. Ceux qui possèdent cette compétence :

- savent accepter les concessions mutuelles, capter les signaux émotionnels et adapter leur message à leur interlocuteur ;
- règlent les problèmes difficiles franchement et simplement ;
- savent écouter, recherchent la compréhension réciproque et sont ouverts à l'échange d'informations ».

D'après ces deux définitions nous pouvons conclure que la communication suppose :

- Une maîtrise de soi et des autres,
- Une écoute active des autres,
- La formulation de critiques constructives.

1-1 : Maîtrise de soi et la conscience des sentiments des autres

Le processus de communication peut provoquer des sentiments négatifs qui peuvent interdire toute concentration et arrivent même à perturber la capacité mentale de l'individu. Ces sentiments peuvent entraver à la pensée, en fait, les soucis peuvent mobiliser l'esprit de l'individu et sa capacité mentale ne sera plus disponible pour l'analyse de l'information reçue et la recherche de la bonne réponse.

Pour maîtriser ces émotions, il est essentiel d'avoir la capacité de résister à ces pulsions. En effet, « une bonne gestion des émotions et de nos impulsions nous amènera à prendre du recul, à respirer et à réfléchir avant de parler, afin d'aborder les problèmes d'une façon constructive et non accusatrice » (Desrosiers, 2002, p 146).

En outre, un commissaire aux comptes qui réussit à communiquer avec les autres est celui qui peut comprendre les autres. En fait, il est attentif aux signaux émotionnels des autres, les écoute en profondeur, essaye de comprendre leurs points de vues, devine leurs besoins et leur apporte la réponse adéquate.

Pour avoir une bonne communication, il est essentiel de contrôler ses humeurs, maîtriser ses émotions et sentiments, et essentiellement, rester calme.

1-2 : Une écoute active

Afin de comprendre les messages reçus, il faut tout d'abord écouter les autres et accorder de l'attention à ce qu'ils disent, il est utile aussi de questionner et deviner leurs besoins et leurs attentes.

Selon Pierson (2005, p 162) : « Trois outils de base œuvrent à la clarification d'un message. Ils sont connus :

- écouter,
- questionner,
- reformuler ce qui dit la personne.

Ce cycle peut être, si nécessaire, continué dans le sens inverse : celui qui a écouté questionne et reformule, jusqu'à ce que tout soit clair pour lui. Et ainsi de suite...

Nous y ajoutons quatre outils novateurs :

- valider la personne dans son ressenti,
- se positionner soi-même dans ce que l'on ressent et en témoigner,
- se confronter et débattre,
- partager et mettre en commun les concordances et les différences » (voir annexe 3).

Selon une publication du centre de psychologie du personnel, commission de la fonction publique canadienne, être à l'écoute c'est (Yaich, 2003, p 218) : « Porter une attention soutenue aux questions et commentaires des autres, et montrer qu'ils sont compris, c'est-à-dire :

- donner aux autres l'occasion de parler ;
- écouter pour obtenir des informations ou directives additionnelles ;

- écouter attentivement les messages communiqués ;
- se rappeler les points clés et en tenir compte dans son propre discours ».

En conséquence, pour réussir à comprendre les avis des autres et leurs points de vue, il est essentiel de les écouter. Selon Goleman « l'écoute est un art » : une réponse pertinente à votre interlocuteur montre que vous l'avez bien écouté.

Dans les missions d'audit, le directeur du cabinet et/ou le chef de mission doit être disponible (montrer que l'on est ouvert à l'autre), écouter en profondeur ses collaborateurs pour comprendre les problèmes rencontrés et rechercher la solution adéquate.

1-3 : Formulation de critiques constructives

Donner une critique est l'une des tâches les plus délicates des dirigeants. Pour qu'elle soit utile, elle doit être formulée et communiquée à l'intéressé avec souplesse. Selon Goleman (1997, p 196) « l'efficacité, la satisfaction et la productivité des gens dans leur travail dépendent de la manière dont on évoque avec eux les problèmes ennuyeux. En fait, la manière dont les critiques sont formulées et perçues par les gens est en grande partie ce qui fait qu'ils se sentent satisfaits ou non de leur travail, de leurs collègues et de ceux à qui ils doivent rendre des comptes ». Ainsi, une critique maladroite peut engendrer un sentiment d'impuissance, de révolte, et des conflits entre les deux parties. D'une manière générale elle peut avoir un effet délétère sur les relations au travail. Pour certains, la critique est une longue énumération de faiblesses, d'erreurs et d'accusations, il s'agit d'une attaque personnelle. Cette manière ne laisse à la personne (destinataire de la critique) aucune possibilité de répondre et de se défendre et ne suggère aucune solution au problème.

Par contre la critique habile est un Art (Goleman, 1997).

En fait une critique est utile lorsqu'elle est émise avec empathie et elle indique des suggestions pour améliorer la situation et trouver la solution adéquate au problème.

« Harry Levinson, un psychanalyste donne les conseils suivants sur l'art de la critique :

- Restez précis : choisissez un incident révélateur, un problème clé à résoudre, comme l'incapacité d'effectuer correctement certaines tâches. Les gens se démoralisent si l'on leur dit simplement qu'ils font mal quelque chose, sans leur donner les moyens d'y remédier. Soyez donc précis, expliquez à la personne ce qu'elle a bien fait, ce qu'elle a mal fait, et comment elle peut faire mieux. Ne

tournez pas autour du pot, évitez d'être évasif ou de biaiser ; cela brouille le vrai message.

- Proposez une solution : la critique comme tout feed-back utile, doit indiquer un moyen de régler le problème. Faute de quoi le destinataire se sentira frustré, démoralisé et démotivé. La critique doit ouvrir la porte à des possibilités et à des options dont l'individu n'avait pas conscience, ou simplement le sensibiliser à des insuffisances dont il doit s'occuper, mais elle doit comporter des suggestions sur la façon de régler ces problèmes.
- Soyez présent : la critique, comme la louange, est pleinement efficace lorsqu'elle est faite « entre quatre yeux ». Les personnes qui ont du mal à critiquer ou à complimenter ont tendance à se faciliter la tâche en le faisant à distance, par exemple par l'intermédiaire d'une note de service. Mais cela rend la communication trop impersonnelle, et prive le destinataire de tout moyen de réponse ou de clarification.
- Soyez sensible : il faut faire preuve d'empathie, sentir l'impact de ce que l'on dit et de la manière dont on le dit » (Goleman, 1997, p 199).

Levinson a proposé également des conseils au destinataire des critiques qui sont :

- considérer la critique comme une information précieuse qui lui permettra de s'améliorer et non comme une attaque personnelle,
- veiller à ne pas adopter une attitude défensive et d'assumer ses responsabilités,
- voir dans la critique l'opportunité de travailler ensemble à la résolution du problème.

2. Différents types de communication

« Une communication est une œuvre d'ensemble qui mobilise le moi dans son entier : le verbatim, le vocal (le ton) et le kinésique (expression du visage, posture, regard, distances, etc...) » (Yaich, 2005, p 93). Il en découle que nous pouvons distinguer entre deux types de communication : la communication non verbale appelée aussi les langages silencieux et la communication verbale.

2-1 : Les langages silencieux

Goleman (1999, p 225) précise que « les personnes très expressives communiquent au moyen de leurs expressions faciales, de leur voix, de leurs gestes, de leur corps tout entier ».

En conséquence, la communication n'est pas basée uniquement sur l'échange de paroles et de mots mais avant tout elle a pour base l'échange « des paroles silencieuses du corps²² ».

Pour le commissaire aux comptes, la conscience corporelle est un atout dans sa communication aussi bien avec les parties prenantes qu'avec ses collaborateurs. Il est important d'accorder une attention particulière à ses gestes du corps qui doivent être en cohérence avec ses discours. En même temps il est utile d'être attentif aux différents gestes et mouvements émis par l'interlocuteur.

Pierson (2005) a proposé dix clés pour la lecture et la compréhension des gestes du corps. Ces clés se réfèrent essentiellement à la tonicité générale du buste et l'angle du corps, le visage et ses transformations, la respiration, l'amplitude des gestes des bras, les jeux de jambes, les jeux de mains et de doigts, les auto-contacts, le regard, l'angle de la tête et le sourire.

Les gestes de corps ont deux rôles : informer et en même temps influencer. « Ils font signe à l'interlocuteur et l'informent sur vos sentiments à son égard ou à l'égard du contexte ; mais aussi ils influencent son comportement dans le bon comme dans le mauvais sens, par voie du feed-back » (Pierson, 2005, p 70).

Le feed-back peut être visuel, par les signes de têtes, par encouragement ou relances du regard ou de la voix. Selon Pierson, il existe deux grands groupes de gestes qui méritent d'être connus et compris : les signaux remparts et les signaux d'expansion.

Les signaux remparts expriment la méfiance, le doute, la crainte et le refus de coopérer. Généralement, ces gestes sont accompagnés avec des accessoires, des vêtements et des couleurs particulières (Voir annexe 4).

Les signaux d'expansion, à l'inverse des signaux remparts informent que la personne est disponible et elle est prête à coopérer. En générale, ces signaux sont positifs, expriment une ouverture au contexte, un désir de participation et une grande confiance en soi.

²² « Dans la prise en compte d'un message, le corps joue un rôle important, et son langage silencieux vient parfois infirmer ce que disent les mots » (Pierson, 2005, p 62).

Comme pour les signaux reparts, les signaux d'expansion peuvent être accompagnés par des accessoires, des couleurs et des vêtements particuliers (voir annexe 4).

2-2 : La cohérence entre les langages silencieux et la communication verbale

Au moment des assemblées générales, le commissaire aux comptes se trouve en contact direct avec les différents propriétaires de l'entité auditée. Pour exprimer son opinion sur les états financiers, il est utile de communiquer de façon claire, cohérente et convaincante.

Selon Haward Friedman : « La communication éloquente, passionnée, inspirée combine l'impact des expressions faciales, vocales, gestuelles et des mouvements de corps » (Goleman, 1999, p 202). Ainsi, la concordance entre le regard, l'apparence, les gestes du corps et les mots indique une organisation interne de l'auditeur lui permettant de traduire en mots ses sentiments et ses pensées. Pierson (2005), affirme que notre communication reflète notre relation à nous même, à notre état psychologique et au contexte externe.

Aptitude à la communication orale : le commissaire aux comptes ayant cette aptitude est celui qui peut transmettre oralement ses idées et ses avis de façon à se faire comprendre, c'est-à-dire il est capable de : «

- s'exprimer dans un style correct, dépourvu d'expressions familières et de propos choquants ;
- présenter l'information de façon claire et concise ;
- moduler son style de communication selon la composition de l'auditoire ;
- parler de façon à captiver l'auditoire, qu'il s'agisse d'un groupe ou d'une seule personne » (Yaich, 2003, p 218, à partir d'une publication du centre de psychologie du personnel, commission de la fonction publique canadienne).

En conséquence, pour une communication efficace, il faut être ouvert à l'échange avec autrui, savoir écouter et questionner de façon adéquate, et savoir comment dire et transmettre un message tout en respectant les valeurs et les attentes de l'auditoire.

3. Le charisme professionnel

« Le charisme est cette capacité d'influencer suscitée par une personnalité forte. Il permet de convaincre la foule, d'obtenir son adhésion et son appui aux idées et aux objectifs ...

Le charisme nécessite que l'on prenne en considération la complexité des dynamiques de la communication et son impact sur la perception des arguments. Il suppose aussi que l'on

tienne compte du point de vue des autres et de la faisabilité des propositions et des idées» (Yaich, 2005, p 94).

Selon Goleman (1999, p 225) « le charisme émotionnel dépend de trois facteurs : la capacité de ressentir des émotions, celles de les exprimer et celle de les transmettre efficacement ». Il ajoute « pour être un entraîneur charismatique, il faut être inspiré par une conviction authentique ».

Ainsi, un commissaire aux comptes qui a cette compétence « le charisme professionnel » est celui qui a une forte capacité de persuasion et d'influence.

3-1 : Capacité de persuasion

Le commissaire aux comptes doit avoir une capacité de persuader les autres et les convaincre de son point de vue. La persuasion nécessite non seulement de bons arguments, mais aussi des signaux « émotionnels » qui ont un impact plus fort.

Les recherches de Goleman ont montré que pour réussir un discours, il faut tout d'abord impliquer émotionnellement l'auditoire. En effet, « l'influence et la persuasion visent à éveiller des émotions spécifiques chez autrui, que ce soit du respect pour notre pouvoir, de la passion pour un projet, de l'enthousiasme pour surclasser un concurrent, ou de l'indignation devant une injustice » (Goleman, 1999, p 204).

Selon une publication du centre de psychologie du personnel, commission de la fonction publique canadienne, faire preuve de persuasion est une compétence en relations humaines. Il s'agit de (Yaich, 2003, p 220) « gagner l'appui et l'acceptation des autres, c'est-à-dire :

- tenter activement de persuader, de convaincre ou d'impressionner les autres ;
- diriger ses efforts de persuasion vers les stratégies dans telle ou telle situation ;
- faire valoir son point de vue de façon à susciter l'adhésion ou un changement de comportement ;
- influencer des personnes qui ne relèvent pas directement de sa sphère d'autorité ».

3-2 : Capacité de direction et d'influence des comportements des subordonnés

Diriger les autres c'est inspirer et guider des individus ou des groupes.

Le charisme du commissaire aux comptes lui permet de transmettre l'enthousiasme à l'ensemble des membres du cabinet, en fait un changement d'expression faciale, de voix ou de ton peut avoir une incidence directe sur la tonalité émotionnelle des collaborateurs.

Canaliser l'enthousiasme est une transmission d'énergie « émotionnelle » permettant au chef du cabinet de diriger son cabinet. « Comme le déclare Brigitta Wistrund, PDG d'une société suédoise : diriger, c'est distribuer de l'énergie » (Goleman, 1999, p 223).

Parmi les caractéristiques des chefs exceptionnellement charismatiques, nous pouvons énumérer :

- Avoir un style de commandement directif,
- Etre positif et chaleureux avec les subordonnés
- Etre émotionnellement plus expressif
- Montrer plus d'estime à leurs subordonnés
- Se montrer catégorique quand il le faut
- Etre clair et ferme dans ses décisions
- Emettre les critiques utiles au travail et en discuter ouvertement.

En matière de gestion, l'influence des dirigeants sur le comportement des membres de l'entreprise a été soulignée à plusieurs reprises dans la littérature managériale. « Barnard (1938) a été un des premiers à attirer l'attention sur la dimension morale de la responsabilité des dirigeants. Pour lui, les dirigeants ne sont pas responsables du seul succès financier de leur organisation, mais ils ont également la responsabilité d'insuffler des valeurs morales et des principes éthiques à leurs subordonnés. Le rôle principal des dirigeants est donc de créer le facteur moral en créant des codes moraux chez les membres de l'organisation.... Drucker (1981) soutient que les dirigeants conditionnent l'esprit et les valeurs des entreprises. A ce titre, ils doivent être conscients des effets que leurs décisions et comportements ont sur le climat et les rapports sociaux dans leurs organisations... Mercier (1999) Posner et Schmidt (1984) ont montré que leurs actions (des dirigeants) servent de modèle ou de référence au sein de l'organisation, leur exemplarité reste ainsi fondamentale » (cité par Hirèche, 2004).

Si nous pouvons appliquer ces concepts pour les cabinets d'audit, nous pouvons conclure que l'influence des chefs des cabinets s'explique par leur exemplarité. En fait, ils sont considérés comme des « modèles » et leur comportement est une référence à l'ensemble de leurs collaborateurs. Les chefs des cabinets d'audit doivent donc adopter un comportement éthique et donner l'exemple à leurs subordonnés.

**DEUXIEME PARTIE : LES COMPETENCES
COMPORTEMENTALES NECESSAIRES POUR
LA REUSSITE DES COMMISSAIRES AUX
COMPTES**

CHAPITRE 1 : UN ENVIRONNEMENT FAVORABLE AU DEVELOPPEMENT DES COMPETENCES COMPORTEMENTALES

De nombreuses recherches sur l'audit légal ont été consacrées aux aspects techniques et méthodologiques des travaux d'audit. Cependant, peu d'études ont abordé l'aspect organisationnel des cabinets et son incidence déterminante sur l'exercice du jugement en audit. « Or, il paraît difficile de s'intéresser à un secteur d'activité sans prendre en considération les caractéristiques organisationnelles de ses acteurs » (Herrbach, 2000, p 47).

Au niveau de ce chapitre nous nous intéresserons tout d'abord à l'organisation et son impact sur le comportement au sein du cabinet d'audit (section 1). Nous aborderons ensuite l'importance et les conséquences de la confiance entre les différents membres du cabinet d'audit (section 2). Nous étudierons, enfin, l'évaluation du comportement des collaborateurs au sein des cabinets d'audit (section 3).

Section 1: Organisation et contrôle interne au sein des cabinets d'audit

Herrbach (2000) a présenté, au niveau de ses recherches, les cabinets d'audit en tant que structures sociales qui imposent à leurs membres de fortes contraintes. En se référant à ces recherches nous traiterons au niveau de cette section la structure et l'organisation des cabinets d'audit (§1). L'existence d'une structure dans le cabinet fait naître ainsi une culture organisationnelle.

Pour les cabinets d'audit, cette culture peut être formelle ou informelle ; elle peut être matérialisée par un code de conduite (§ 2). L'une des caractéristiques de la culture organisationnelle c'est qu'elle oriente le comportement des collaborateurs dans un sens compatible avec celui souhaité par le chef du cabinet. Nous nous attacherons à montrer dans quelle mesure cette culture organisationnelle contribue à exercer un contrôle « social » sur le comportement des collaborateurs (§3).

1. Structure et organisation des cabinets d'audit

1-1 : Hiérarchisation des cabinets d'audit

« Les cabinets d'audit se caractérisent par une structure hiérarchisée où chaque grade a non seulement des attributions spécifiques et déterminées dans le cadre de la réalisation

technique des missions d'audit, mais aussi des comportements et des modes de pensée qui traduisent une socialisation progressive (Fogarty 1992) » (Herrbach, 2000, p 48).

En effet, pour chaque grade correspond un travail bien déterminé et un comportement distinct. Les différents grades que l'on trouve dans les grands cabinets d'audit internationaux sont :

Les assistants : les auditeurs entrent dans le cabinet en tant qu'assistants pour une période de deux à trois ans, ils sont appelés aussi auditeurs de terrains. Leur tâche est d'effectuer tous les travaux d'audit conformément aux programmes qui leur ont été préparés par leur hiérarchie.

Le senior : c'est le responsable du déroulement de la mission, il participe à la planification de la mission et à l'élaboration des rapports. « Son rôle principal consiste en la conduite de la mission d'audit sur le terrain. Cela consiste d'une part à réaliser les travaux de révision qui nécessitent le plus d'expérience, et d'autre part à superviser les assistants et à les former sur le terrain » (Herrbach, 2000, p 49).

Le manager : au bout de cinq ou six ans d'expérience, l'auditeur de terrain peut devenir un directeur de mission ou manager. Son rôle principal est la planification de la mission et la revue des travaux d'audit avant la préparation définitive des rapports d'audit.

L'associé : c'est le chef du cabinet d'audit ou le gérant de la société, en cas où le cabinet d'audit est sous forme d'une société. Sur le plan juridique, il est le responsable en premier rang vis-à-vis du client et des tiers de l'opinion, sur les états financiers, formulée au niveau de ses rapports. « Il n'intervient généralement pas dans la réalisation concrète de l'audit. Son rôle est d'abord d'orienter et revoir de manière critique les travaux d'audit » (Herrbach, 2000, p 49).

En pratique, cette structure n'existe que dans les grands cabinets (cabinets appartenant à un réseau international).

Elle varie suivant la taille de la mission d'audit. Pour les petites missions, les assistants effectuent les travaux d'audit et peuvent tenir le rôle de responsable de mission sous la responsabilité directe d'un manager.

Selon l'étude effectuée par Herrbach (2000), certains cabinets ont introduit plus récemment le grade de superviseur, intermédiaire entre senior et manager.

En Tunisie, on trouve le plus souvent le grade de chef de mission ou manager et les auditeurs de terrain.

1-2 : Conséquences de la structure hiérarchique des cabinets d'audit

La structure hiérarchique des cabinets d'audit met l'auditeur devant un ensemble de contraintes à maîtriser (voir fig 1). La plus importante est de fournir un travail performant pour satisfaire ses supérieurs et pour progresser dans la hiérarchie, à défaut, il serait menacé de quitter le cabinet. Les autres contraintes peuvent être de types techniques ou organisationnels.

Les contraintes techniques sont liées à l'exécution de la mission d'audit : le respect du plan de mission et du programme de travail, la résolution des problèmes rencontrés au cours de la mission, le degré d'application des normes d'audit, la formalisation des travaux d'audit etc.

Quant aux contraintes organisationnelles, elles se rattachent à l'organisation de la mission. En général, les travaux d'audit sont effectués en respectant un budget temps bien limité, c'est la contrainte temps. En outre, tout au long de la mission, l'auditeur doit gérer un ensemble de relations interpersonnelles aussi bien internes au cabinet qu'externe : c'est le réseau relationnel de l'auditeur (voir fig 2).

Figure 1 : Le réseau de contraintes de l'auditeur de terrain (Herrbach, 2000, p 50)

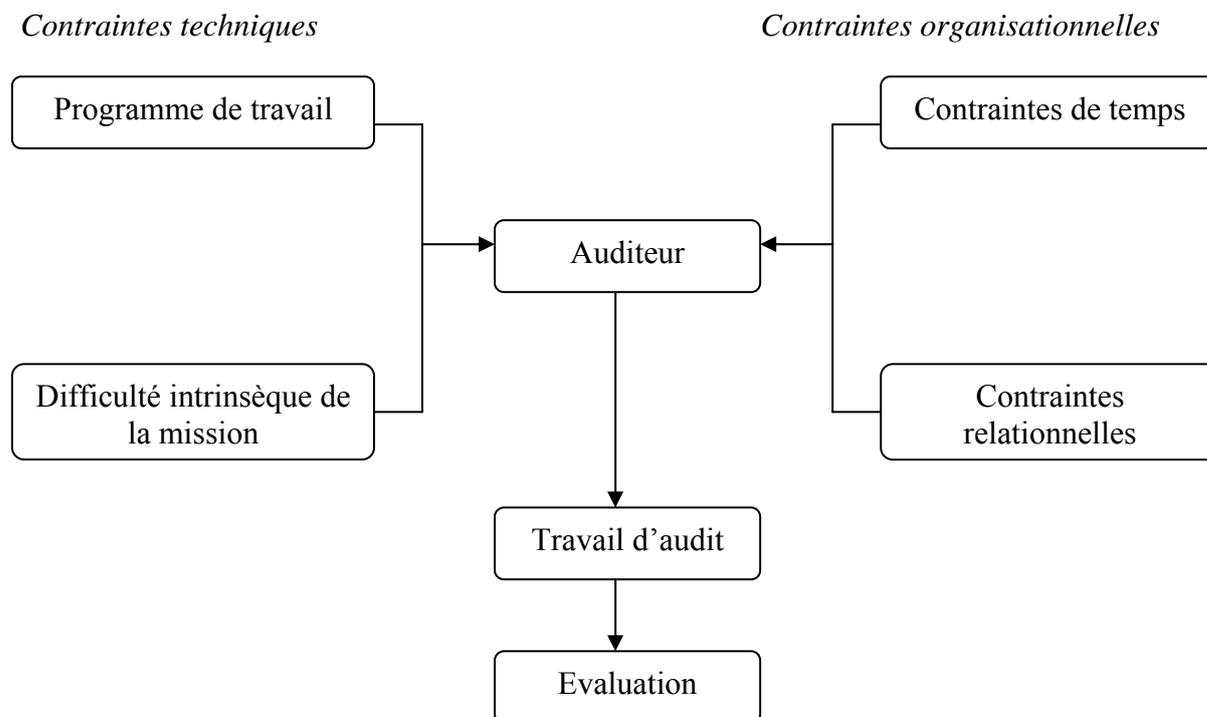
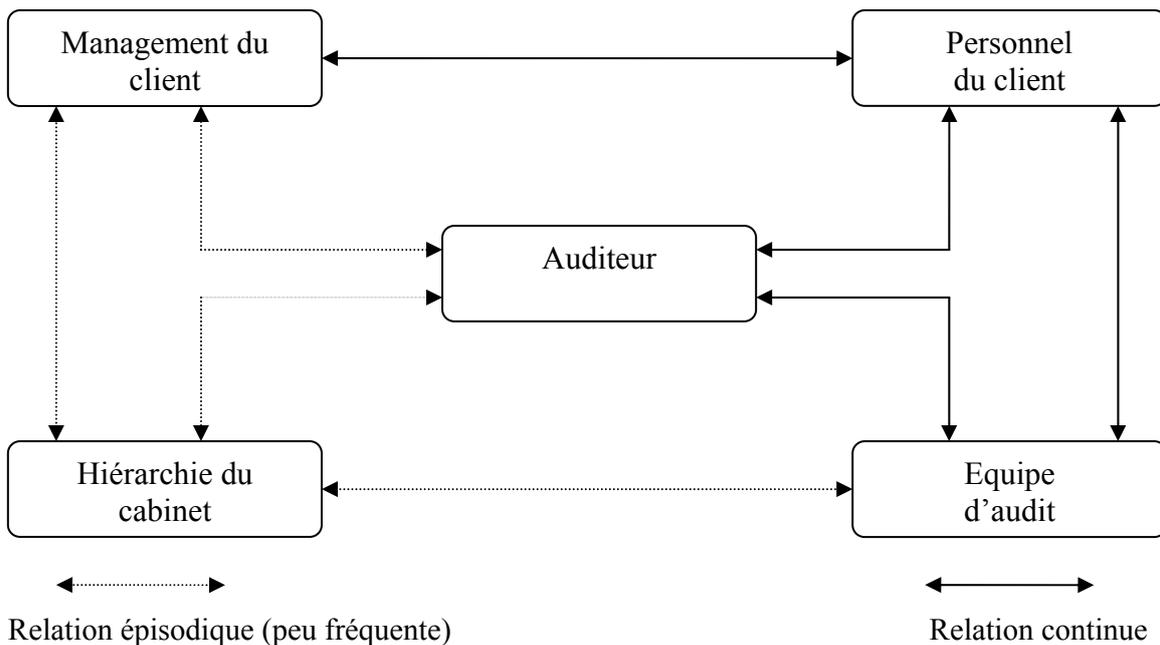


Figure 2 : Le réseau relationnel de l'auditeur (Herrbach, 2000, p 51)



Il en résulte que l'organisation des cabinets d'audit peut être à l'origine des contraintes ci-dessus indiquées. En effet, « l'évolution des grands cabinets d'audit en a fait des entités organisationnelles qui créent des contraintes fortes sur les collaborateurs. En raison des tensions introduites par ces contraintes, ils sont réputés être des structures particulièrement stressantes (Sanders et al, 1995) » (Herrbach, 2000, p 56).

Le stress est défini par Garneau (psychologue) comme étant un état de tension chronique à la fois physique et psychique qui découle d'une façon inadéquate de gérer la pression pendant une période prolongée. Selon Herrbach (2000, p 57) : « les principaux facteurs de stress mis en évidence par les recherches sur les déterminants du stress dans les cabinets d'audit sont multiformes (Collins et Killough, 1992) :

- les conflits entre le travail et les loisirs (work-home conflict), le surcroît de travail (quantitative overload) et la pression budgétaire (time pressure) ont trait à la quantité de travail à réaliser ;
- le fait de se sentir incapable d'être à la hauteur des exigences (qualitative overload) touche à la difficulté intrinsèque des tâches à accomplir, au-delà de la quantité de travail ;
- la responsabilité humaine (responsability for people), liée à l'existence d'interlocuteurs multiples, s'inscrit dans le contexte de la maîtrise du réseau relationnel de l'auditeur ».

Etant donné que les émotions sont contagieuses, elles se transmettent rapidement entre les différents membres d'une équipe d'audit. Ainsi, la pression et la tension ressenties par l'un d'eux se diffusent progressivement entre les autres collaborateurs.

Les effets du stress au travail peuvent se manifester sous trois formes :

- sur le plan cognitif : la performance au travail est affectée de diverses manières : baisse de la concentration et de l'attention, détérioration de la mémoire, augmentation du taux d'erreur, incapacité d'organisation et de planification et réduction de l'objectivité et du sens critique.
- Sur le plan affectif : sentiments d'incompétence et d'inutilité : baisse de l'estime de soi, la dépression, modification de certains traits de personnalité, agressivité.
- Sur le plan comportemental : le comportement des individus est affecté : diminution de l'enthousiasme au travail, baisse du niveau d'énergie, augmentation de l'absentéisme trouble des cycles de sommeil et même un déséquilibre dans la vie familiale.

2. Importance d'un code de conduite pour les cabinets d'audit

La culture d'une organisation peut être définie comme l'ensemble « des valeurs partagées par les membres d'une organisation qui se manifestent dans les pratiques de cette organisation » (Herrbach, 2000, p100 ; cité par Pratt et Beaulieu, 1992). Appliquée dans les cabinets d'audit, cette définition implique l'existence de valeurs communes entre les membres du même cabinet. Ces valeurs et principes forment le règlement intérieur du cabinet, à respecter dans la pratique de l'audit.

Sur le plan international, c'est PriceWaterHouseCoopers (PwC), l'une des premières entreprises mondiales en matière de service intellectuel, qui a regroupé un ensemble de règles relatives à la conduite professionnelle dans un document intitulé « Code de conduite ».

Dans ce code, PwC déclare : « tout en agissant en conformité avec les normes professionnelles, la législation, les réglementations et les politiques internes à PwC, nous sommes conscients que le respect des normes ne couvre pas tout le champ des règles de comportements. C'est pourquoi nous nous référons aussi au présent code de conduite qui s'applique à l'ensemble des firmes et des collaborateurs de PwC. Ce code se fonde sur nos valeurs et les traduit en modes d'action. Il constitue également pour les firmes de PwC un

cadre de référence permettant d'établir des règles complémentaires répondant aux besoins de chaque territoire.

Chacun d'entre nous se doit de connaître et de comprendre non seulement les dispositions de ce code mais aussi les valeurs sur lesquelles elles se fondent. Mais il ne suffit pas de connaître et de comprendre. Il faut également respecter l'esprit et aider les autres à faire de même. Chacun de nous doit faire part de ses préoccupations dans ce domaine en utilisant les voies et les moyens appropriés » (Pwc, p 2).

Selon le code de conduite de PwC les valeurs fondamentales à respecter sont « l'excellence²³, le travail d'équipe²⁴, et le leadership²⁵ ».

L'IAASB précise que les cabinets d'audit doivent s'approprier d'un ensemble de politiques et de procédures formalisées qui doivent être communiquées au personnel du cabinet pour une assurance raisonnable que les rapports émis sont appropriés en la circonstance : il s'agit d'un système de contrôle qualité des cabinets d'audit. Selon ISQC 1 § 9 « le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à promouvoir une culture interne fondée sur la reconnaissance de la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions. »

D'une façon générale, le système de valeurs des cabinets d'audit doit s'articuler autour de trois principes fondamentaux à savoir l'esprit d'indépendance, la culture du risque et l'assurance qualité.

2-1 : L'esprit d'indépendance

Pour la vérification de la condition d'indépendance, le cabinet d'audit doit définir des politiques et des procédures pour s'assurer que le cabinet et son personnel respectent la règle d'indépendance.

Ces politiques et procédures doivent prévoir (ISQC 1, § 19) :

- a. que les associés responsables de missions fournissent au cabinet des informations pertinentes relatives aux missions, y compris la nature et l'étendue des services à

²³ *Excellence* : c'est le fait de s'engager dans le travail de façon à apporter une valeur ajoutée qui va au delà de ce qui est normalement attendu du cabinet. Parmi les composantes essentielles de cette démarche : l'innovation et le développement continu des connaissances.

²⁴ *Travail d'équipe* : un véritable travail d'équipe entre les collaborateurs et avec les clients favorise les meilleures solutions. Pour la concrétisation de cette valeur il faut des relations enrichissantes et à long terme, le respect de chacun et le partage du savoir et de l'expérience.

²⁵ *Leadership* : c'est le fait d'être une référence pour les clients et les collaborateurs. Le leadership nécessite courage et intégrité.

rendre, pour permettre à ce dernier d'évaluer l'effet global, le cas échéant, sur les règles d'indépendance ;

- b. que le personnel signale sans délai au cabinet les situations et les relations qui portent atteinte à l'indépendance de telle sorte à ce que des mesures appropriées puissent être prises ; et
- c. la centralisation et la communication au personnel concerné des informations relatives à l'indépendance de façon à ce que :
 - le cabinet et son personnel puissent aisément déterminer s'ils respectent les règles d'indépendance,
 - le cabinet puisse maintenir et mettre à jour les informations relatives à l'indépendance, et
 - le cabinet puisse prendre les mesures appropriées concernant les situations identifiées portant atteinte à l'indépendance.

En outre, l'auditeur doit définir des politiques et des procédures permettant de s'assurer que les manquements aux règles d'indépendance sont communiqués en vue de lui permettre de prendre les mesures appropriées pour remédier à ces situations.

Il est à signaler aussi que le cabinet doit obtenir au moins une fois par an de tout le personnel affecté dans des missions d'audit, une confirmation écrite du respect des politiques et des procédures du cabinet relatives à l'indépendance.

2-2 : La culture du risque

« La culture du risque se manifeste à travers les attitudes partagées, les valeurs et les pratiques avec lesquelles une entreprise gère les risques dans les activités quotidiennes » (Yaich, 2004, p 48). En matière d'audit, la culture du risque constitue la pierre angulaire du déroulement de la mission.

Les nouvelles normes d'audit (ISA) introduisent une modification dans la façon dont l'auditeur exécute son travail. En effet, l'auditeur doit acquérir une connaissance approfondie de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne, il doit également obtenir une compréhension des « risques d'entreprises ». Il s'agit d'obtenir une

compréhension des objectifs, des stratégies et de la gestion des risques d'entreprises²⁶ c'est « l'audit risk management ».

Au sein des cabinets d'audit, il est aussi fondamental de veiller au développement d'une culture de gestion des risques. La culture de gestion des risques est définie par le comité COSO comme étant « l'ensemble de croyances et attitudes partagées caractérisant la manière avec laquelle le risque est pris en compte dans les activités quotidiennes du cabinet » (IFACI, PricewaterhouseCoopers & Landwell & associés, p 40 ; cité par Borgi, 2007). Cette culture requiert l'intégration du personnel du cabinet dans le processus de gestion des risques et son information de la politique choisie pour gérer les risques.

2-3 : L'assurance qualité

Selon ISQC 1, le cabinet d'audit doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir une assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis sont appropriés en la circonstance.

Le système de contrôle qualité d'une mission désigne le processus mis en place pour évaluer de façon objective, les appréciations et les conclusions significatives portés par les membres de l'équipe affectée à la mission et ce avant l'émission du rapport. Il s'agit de l'ensemble des politiques et des procédures portant sur les règles d'éthiques, l'acceptation et le maintien d'une relation client, la politique d'embauche de personnel, la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité.

En effet, ces politiques et procédures doivent être formalisées et communiquées au personnel du cabinet. « Une telle communication comprend une description des politiques et des procédures de contrôle qualité ainsi que des objectifs qu'elles sont censés atteindre, et rappelle que chaque personne est responsable de la qualité de son travail et qu'elle est tenue de se conformer à ces politiques et ces procédures. De plus le cabinet souligne l'importance d'obtenir en retour de son personnel son avis sur son système de contrôle qualité. En conséquence le cabinet encourage son personnel à communiquer leur point de vue ou leurs préoccupations sur les questions relatives au contrôle qualité » (ISQC 1, §8).

²⁶ « Dans son référentiel, le COSO définit la gestion des risques d'entreprise comme un processus conçu et exécuté par le conseil d'administration d'une entité, sa direction et tout autre personnel dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de l'ensemble de l'entité, pour identifier les événements potentiels qui peuvent l'affecter et pour gérer les risques, conformément à l'appétit du risque, en fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité » (Hamzaoui, 2006, p 79).

3. Le contrôle social dans les cabinets d'audit

3-1 : Définition

Dans les cabinets d'audit, le comportement des collaborateurs fait l'objet de contrôle sous différentes formes. Le contrôle étant défini comme « l'ensemble des mécanismes et procédures qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses objectifs » (Langevin et Naro).

A travers la revue de la littérature, les modes de contrôles possibles dans le contexte de l'audit financier sont multiples. Herrbach (2000) cite à titre d'exemple²⁷ :

- Le contrôle du comportement,
- Le contrôle du résultat,
- Le contrôle des entrées,
- Le contrôle des qualifications,
- Le contrôle par le contexte affectif,
- L'intégration des normes et des valeurs par le contrôle social.

Cependant, tous ces modes de contrôle ne sont pas pertinents de la même façon. Vue la marge de liberté accordée aux collaborateurs lors de l'exécution de la mission, et le caractère inobservable de leurs comportements, les contrôles formalisés ne peuvent être

²⁷ Selon Herrbach (2000, p 78), les modes de contrôle possible dans le contexte de l'audit financier sont :

- *le contrôle du comportement* : il n'est envisageable que partiellement dans le cadre d'une mission d'audit. Seuls quelques aspects visibles du comportement du collaborateur peuvent faire l'objet d'une observation réelle : l'assiduité, la ponctualité, la présentation. En revanche, le comportement de travail en lui-même n'est pas observable.
- *le contrôle du résultat* : n'est également possible que partiellement. En effet, si le contrôle des travaux du collaborateur par un supérieur hiérarchique permet d'éviter les erreurs ou omissions flagrantes, rien ne permet de s'assurer de façon certaine que les contrôles qui se matérialisent dans les dossiers de travail d'un auditeur correspondent à du travail effectivement réalisé.
- *le contrôle des entrées* : permet de s'assurer de la maîtrise des ressources utilisées pour l'audit, à savoir les heures chargées par les auditeurs intervenant sur la mission. Ce mode de contrôle n'est cependant pas suffisant, car il ne permet pas de s'assurer de la qualité du travail d'audit fourni. Comme le rappelle McNair (1991), il est facile de mesurer le temps de présence, mais l'effort réel est moins observable ;
- *le contrôle des qualifications* est un élément important pour les cabinets d'audit. la sélection du personnel se fait parmi les titulaires de diplômes sélectifs;
- *le contrôle par le contexte affectif* est important compte tenu du positionnement élitiste des cabinets qui reposent sur la valorisation des jeunes diplômés qui y travaillent et du métier qu'ils exercent. La satisfaction à cet égard est un élément important qui permet, s'il est bien géré, d'imposer une certaine dose de pression aux auditeurs ;
- l'intégration des normes et des valeurs par *le contrôle social* est un critère essentiel pour s'assurer de la qualité du travail produit par l'auditeur compte tenu de la difficulté à la mesurer intrinsèquement. La relation entre le cabinet et l'auditeur quant à la qualité du travail repose sur une forme de confiance qui va être atteinte plus facilement avec des salariés qui partagent les valeurs de l'organisation et vont conformer leur comportement aux normes déterminées.

suffisants et le recours à une forme de contrôle informel est alors indispensable, c'est « le contrôle social ».

« Comme le font remarquer Govindarajan et Fischer (1990), le contrôle social constitue également une forme de contrôle des comportements. Cependant, il ne repose pas sur une standardisation des procédés de travail par des règles ou des procédures, mais plutôt sur une standardisation des normes sociales de l'organisation ou sur une standardisation des qualifications (Mintzberg, 1990). Cela repose sur l'idée selon laquelle, à partir du moment où les membres de l'organisation intériorisent ses normes et valeurs fondamentales, leur comportement est sous contrôle » (Langevin et Naro).

Herrbach (2000) définit le contrôle social comme la résultante de l'existence d'une culture organisationnelle qui oriente le comportement des collaborateurs dans un sens compatible avec celui souhaité par les dirigeants du cabinet.

Selon Bornarel (2005) le contrôle social est un contrôle informel « le contrôle informel facilite l'émergence d'un climat de confiance grâce à la référence à des logiques d'engagement ou à des logiques d'appel aux compétences et à la conscience professionnelle. Ainsi, le contrôle informel est un contrôle implicite qui permet de tester la bonne volonté, la compétence et l'intégrité des acteurs ».

Il en résulte que le contrôle social est une forme informelle (non structurée) de contrôle des comportements des individus. Au niveau des cabinets d'audit, il se manifeste par l'existence d'une culture organisationnelle spécifique, par l'intériorisation des normes et valeurs fondamentales entre les membres du cabinet (la socialisation), et par le niveau de conscience professionnelle de chaque individu.

3-2 : Les modalités du contrôle social dans les cabinets d'audit

D'après la définition ci-dessus mentionnée, trois modalités de contrôle social peuvent exister au sein du cabinet :

- Le contrôle par l'environnement organisationnel,
- Le contrôle par l'équipe d'audit,
- L'auto contrôle.

Le contrôle par l'environnement organisationnel :

Ce type de contrôle se base sur l'organisation et la culture spécifique au cabinet d'audit. Comme nous l'avons vu au niveau des paragraphes précédents, l'existence de normes et de valeurs partagées au sein du cabinet contribue à la création de guides pour orienter le comportement du personnel.

En dépit leur caractère informel, ces normes et valeurs doivent être respectées par les auditeurs. « A cet égard, le métier d'auditeur se caractérise par la nécessité de respecter un double jeu de valeurs et de normes : celles liées à l'exercice de la profession comptable et celles du cabinet dans lequel elle est exercée » (Herrbach, 2000, p 102).

« Deux éléments sont importants pour le développement et le maintien des valeurs et des normes sont la sélection et le socialisation (Chatman, 1991) » (Herrbach, 2000, p 101).

La sélection du personnel se fait par le recrutement de jeunes diplômés ayant des valeurs similaires et qui peuvent s'intégrer facilement dans l'organisation du cabinet. Alors que la socialisation est l'intégration progressive de l'individu dans le cabinet par l'acceptation des objectifs et des croyances du groupe. Il s'agit de s'habituer sur l'idée de primauté de l'intérêt du cabinet par rapport à ceux de l'individu.

Le contrôle par l'équipe d'audit :

A ce niveau, il y a lieu de distinguer entre deux cas :

Au sein du cabinet d'audit : une revue de la littérature sur le contrôle montre que la socialisation par interaction interindividuelle correspond à un outil de contrôle des comportements au sein des cabinets d'audit :

- Socialisation entre pairs :(collaborateurs de même grade) « les relations les plus fortes se nouent souvent entre personnes du même grade Ce sont également celles où chacun a le plus de vécu en commun à partager, à la fois par l'ancienneté et l'expérience partagée, mais aussi par des lieux de socialisation communs (séminaires de formation, salles communes au cabinet) » (Herrbach, 2000, p 105). En revanche, bien qu'il y ait une relation de compétition entre ces collaborateurs, ils peuvent nouer des relations sincères et discuter en commun de leur préoccupation.
- Socialisation par contact avec la hiérarchie : « Cette socialisation se fait par l'intermédiaire de discussions informelles, ou en fonction des affinités personnelles plus ou moins importantes qui peuvent se créer » (Herrbach, 2000, p 105).

Ainsi, à chaque collaborateur son propre réseau de relations au sein du cabinet (parmi les membres de la hiérarchie) qui dépend de sa capacité à nouer et maintenir ce genre de relation.

Au sein de l'équipe d'audit : les missions d'audit se déroulent généralement par équipe à effectif et composition variable d'une mission à une autre. Elles se déroulent dans la plus part des cas dans les locaux du client. « Compte tenu des horaires parfois importants et des missions en déplacements qui imposent une cohabitation prolongée, la nature des relations au sein de l'équipe présente une forte importance » (Herrbach, 2000, p 107).

A titre d'exemple, les seniors ne peuvent pas être trop exigeants, et en même temps ne doivent pas être laxistes avec les membres de l'équipe : leur tâche de supervision doit être effectuée avec intelligence. Pour arriver à clôturer la mission en respectant le budget temps, les seniors doivent accorder la confiance aux travaux effectués par les autres.

L'auto contrôle :

Il s'agit d'un mode de contrôle informel qui repose sur la conscience interne des individus et leur volonté de déroger ou non aux normes professionnelles et aux valeurs internes du cabinet. Etant donné, que les contraintes liées à l'exécution de la mission peuvent mettre en cause ces normes et valeurs, l'auditeur est en mesure de prendre une décision et d'orienter son comportement dans un sens ou dans un autre. En effet « la décision de maintenir ou de ne pas maintenir un comportement professionnel est un élément qui dépendra de la décision de l'individu d'orienter son comportement dans un sens ou dans l'autre. C'est la conscience professionnelle de chacun (ce que les chercheurs en audit appellent l'éthique individuelle) qui intervient à ce niveau et c'est là un aspect que même une culture forte ne peut commander totalement » (Herrbach, 2000, p 114).

Section 2: Importance de la notion de confiance dans les missions d'audit

Selon la définition du contrôle social proposé par Bornarel (2005), nous constatons que ce type de contrôle informel ne peut être efficace que lorsqu'il y a un climat de confiance qui règne entre les différents collaborateurs et entre les collaborateurs et leurs supérieurs hiérarchiques. Une étude conduite dans les cabinets de conseil montre que la relation de

confiance interpersonnelle renforce le contrôle des dirigeants²⁸ sur l'ensemble de la structure.

Ainsi, pour contribuer à montrer l'importance de la notion de confiance dans les missions d'audit, nous nous intéresserons au niveau de cette section à voir les différentes définitions proposées de la notion de confiance (§ 1) et le lien entre la confiance et la formulation d'une opinion d'audit (§ 2).

1. Développement de la confiance

1-1 : Définition

Le terme « confiance » a plusieurs significations, sa définition diffère selon la discipline étudiée. Selon l'étude de Derbel et Ben Ammar (2003) « il serait ardu de sortir avec une définition qui soit communément acceptée par les chercheurs en la matière ».

En effet, s'il y a un consensus sur l'importance de cette notion, une grande divergence existe quant à sa définition.

Derbel et Ben Ammar ont exposé plusieurs définitions de la confiance (données par des chercheurs dans le domaine). Selon Stikin et Roth 1993, toute recherche sur la confiance doit se réaliser dans le cadre de l'un des quatre axes suivants :

- La confiance comme un attribut personnel
- La confiance comme un comportement
- La confiance comme une figure situationnelle
- La confiance comme un arrangement institutionnel

La confiance comme un attribut personnel (cadre perceptuel)

« La confiance est un attribut personnel dans le sens qu'elle s'interroge sur l'existence d'une qualité appropriée par l'individu et ne peut pas être partagée collectivement. C'est une composante de la personnalité ou encore *c'est un caractère* » (Derbel et Ben Ammar, 2003, p 67).

D'après cette approche, la confiance a un aspect psychologique lié à la personnalité de la personne en question. La confiance apparaît donc, comme un ensemble d'attentes et de

²⁸ D'après Breton et Wintrobe (1986) « lorsque la relation de confiance s'exerce dans le contexte d'une relation hiérarchique, la confiance est un moyen pour le supérieur de renforcer son contrôle sur ses subordonnés » (Bornarel, 2005, p 2).

croyances en certaines qualités de l'autre personne. Il s'agit d'un jugement par anticipation (précède l'accomplissement de l'action).

La confiance est un comportement (cadre perceptuel)

« La confiance c'est l'ensemble des attentes d'une communauté que la personne assure un comportement régulier honnête et coopératif édifié sur les normes collectivement partagés » (Derbel et Ben Ammar, 2003, rapporté sur Fukuyama, 1995).

Il en découle que la confiance est l'expression *d'un comportement honnête* basé sur l'ensemble des actions antérieures d'une personne et la cohérence de ces actions avec les normes de « conduites sociales ». Contrairement à l'approche précédente, la confiance est un jugement ex-post à l'action.

La confiance est l'expression d'une situation de précarité (instabilité) (cadre contextuel)

« La confiance est une acceptation du risque associé au type et à la profondeur de l'interdépendance dans une relation donnée » (Derbel et Ben Ammar, 2003, rapporté sur Sheppard et Sherman, 1998).

Ainsi, la confiance existe chaque fois qu'il y a situation à risque, de dommage ou d'opportunisme.

De même la confiance a été définie comme un état de vulnérabilité. En effet, selon plusieurs auteurs (Deutsch, Zand, Mayer, Davis et Schoorman) « la confiance est définie comme la volonté d'une partie d'être vulnérable aux actions d'une autre qu'elle est dans l'incapacité de contrôler » (Bornarel, 2005, p 3).

Dans le cadre de la mission d'audit, c'est la confiance entre l'auditeur et sa hiérarchie qui nous intéresse. Il s'agit donc de confiance basée sur les relations interpersonnelles au sein du cabinet. Herrbach (2000, p 161) a proposé la définition suivante « la confiance c'est le fait pour un auditeur de croire en la volonté et en la capacité d'un autre auditeur à bien effectuer son travail ».

En se référant à l'étude de Bornarel, nous pouvons distinguer quatre formes de confiance : la confiance cognitive et la confiance affective (selon les travaux de Mc Allister 1995), la confiance horizontale et la confiance verticale (selon les travaux de Breton et Wintrobe 1986).

Confiance cognitive et confiance affective :

« La confiance cognitive est une relation de confiance fondée sur des éléments objectifs, il s'agit en particulier de la compétence. La relation est fondée sur des éléments tangibles, elle est rationnelle. La confiance affective est fondée sur des éléments subjectifs, il s'agit en particulier de la compatibilité de caractère. La relation est fondée sur des éléments moins tangibles, elle est du registre de l'émotionnel » (Bornarel, 2005, p 12).

Confiance horizontale et confiance verticale :

« La confiance est horizontale lorsqu'elle se répartit entre des personnes appartenant à un même niveau hiérarchique et la confiance est verticale si elle se répartit entre des personnes situées à un niveau hiérarchique différent. Pour les relations verticales, le sens de la relation est distinguée : la relation est soit ascendante soit descendante » (Bornarel, 2005, p 12).

1-2 : Mécanisme de construction de la confiance

L'auditeur commence sa carrière au sein du cabinet comme assistant. Ses travaux sont contrôlés par un supérieur hiérarchique (le senior). Durant ses premières missions il essaye de construire progressivement la confiance.

Selon McKnight et al (1998) « la phase la plus critique du développement de la confiance est le début de la relation » (Herrbach, 2000, p 161).

En l'absence d'interactions passées entre les individus, la construction de la confiance repose sur la prise en compte de la réputation de l'autre, la tendance générale d'un individu à faire confiance aux autres et le contexte organisationnel qui met les individus en relations de vulnérabilité et de dépendance. Mayer et al distinguent les déterminants suivants de la confiance (Herrbach, 2000, p 162) :

- La « capacité » recouvre les aptitudes et les caractéristiques qui permettent à quelqu'un d'être compétent dans un domaine donné ;
- La « bienveillance » représente la mesure dans laquelle la personne à qui est donnée la confiance est supposée vouloir du bien à la personne qui fait confiance. Cette dimension implique une forme d'attachement à la personne qui fait confiance.
- « L'intégrité » recouvre le fait de penser que l'autre adhère à un ensemble de principes que la personne qui fait confiance trouve acceptable. La confiance est

donnée non pas en raison de l'attachement de l'autre à soi, mais de son attachement à des valeurs dont on sait qu'elles sont bénéfiques.

« La confiance du supérieur repose ainsi largement sur la confiance du subordonné en son propre travail. Si le subordonné parvient à transmettre sa confiance en ce qu'il a fait à son supérieur, celui-ci acquiert également de la confiance. On rejoint ici la vision de Pentland (1993) et de ce qu'il appelle la « satisfaction d'audit », c'est-à-dire le fait de ressentir de manière émotionnelle que le travail est suffisant. Ici, en l'occurrence, obtenir la confiance de l'autre revient à parvenir à lui transmettre sa propre « satisfaction ». A force, la satisfaction se détache peu à peu du travail en tant que tel, s'attache à l'individu lui-même et la confiance est progressivement acquise. L'individu capable de transmettre sa satisfaction génère peu à peu la confiance des autres » (Herrbach, 2000, p 313).

Le maintien de la confiance nécessite de faire preuve non seulement de compétence face aux problèmes et aux situations rencontrées, mais aussi d'intégrité.

2. Conséquence de la confiance sur le déroulement de la mission d'audit

2-1 : La diminution de la revue

Dans les missions d'audit les travaux effectués par un collaborateur sont supervisés par ses supérieurs hiérarchiques pour s'assurer que les travaux ont été réalisés et présentés de manière satisfaisante. Au début de carrière, ces contrôles sont importants, ils seront réduits au fur et à mesure de l'acquisition de l'expérience par le collaborateur (assistant).

A partir du moment où l'assistant atteint le grade de « senior » responsable de l'exécution de la mission et la supervision des travaux de l'équipe d'audit, il bénéficie de la confiance de ses supérieurs hiérarchiques (manager et associé). Il est plus autonome et ses travaux seront moins contrôlés.

Cette situation concerne également la relation entre les managers et les chefs de cabinet (associés). En effet, « la difficulté à trouver du temps pour se rendre sur le terrain peut avoir des conséquences en termes de qualité et de quantité de la supervision » (Herrbach, 2000, p 317). L'auditeur ne peut plus tout revoir, s'il n'a pas confiance en ses collaborateurs (manager, senior et assistant), il ne peut pas achever ses missions en temps utiles.

En conséquence, « la relation de confiance se fait de plus en plus importante et le contrôle formel du dossier de plus en plus faible » (Herrbach, 2000, p 316, parole d'un ancien auditeur).

Selon Goleman, chaque échelon est tenu pour responsable des résultats de l'échelon inférieur. Et, tout subordonné dépend de son supérieur pour ses promotions, ses augmentations et pour sa sécurité d'emploi, tous ces paramètres rendent ce subordonné émotionnellement vulnérable à son patron.

« Cette interdépendance lie le patron à son subordonné d'une façon qui peut devenir très lourde pour l'un comme pour l'autre. Si tous deux supportent bien cette confrontation émotionnelle, s'ils construisent un rapport confiant, compréhensif et dynamique, leur performance en sera d'autant plus efficace. Mais si le rapport tourne mal sur le plan émotionnel, il peut se transformer en cauchemar fait de multiples désastres, mineurs ou majeurs » (Goleman, 1999, p 255).

2-2 : La construction du jugement d'audit

Plusieurs auteurs insistent sur la composante émotionnelle de la construction du jugement d'audit. « Pentland (1993) décrit la construction de la certification d'audit comme le transfert de la « satisfaction » parmi les intervenants de la mission d'audit. C'est le fait de ressentir de manière émotionnelle, la satisfaction d'un subordonné qui donne de la valeur à son travail aux yeux de sa hiérarchie » (Herrbach, 2000, p 323).

Selon Pentland le fait de ressentir la satisfaction d'un subordonné en son travail, va générer chez son supérieur hiérarchique la confiance dans le travail de l'autre. Ainsi chaque intervenant dans la mission va générer de la confiance chez son supérieur. Arrivant au chef du cabinet responsable de l'émission d'un jugement et de la signature des rapports d'audit, ce dernier va se baser sur les opinions avancées par les managers.

Section 3: Mise à jour des compétences comportementales des collaborateurs

Dans la relation qui lie le cabinet d'audit à ses membres, une grande préoccupation est accordée aux comportements de ces derniers. En fait, la confiance accordée aux collaborateurs repose en premier lieu sur leurs compétences comportementales. En outre, « la non observabilité de l'audit fait en effet largement reposer sa qualité sur le comportement individuel des auditeurs et en particulier des auditeurs de terrain »

(Herrbach, 2000, p 64). L'objectif de cette section est de montrer l'importance des compétences comportementales collectives des collaborateurs dans le processus d'audit. Cependant, compte tenu de la pression des contraintes budgétaires, les collaborateurs dérogent, dans certains cas, à certaines règles. Cela impose de présenter en premier lieu, les comportements non professionnels (§1), nous introduirons ensuite la notion d'intelligence comportementale collective et sa pertinence au niveau des cabinets d'audit (§ 2). Enfin, nous essayerons de montrer l'importance d'une évaluation continue des compétences des collaborateurs (§3).

1. Les comportements de réduction de la qualité

Les recherches sur les comportements des collaborateurs en audit ont montré que la négligence des collaborateurs peut avoir pour origine :

- Des manquements à la dimension technique ; on parle dans ce cas de « comportements de réduction de qualité »
- Des manquements à la dimension sociale ; on parle dans ce cas de « comportements non professionnels »

1-1 : Les comportements de réduction de qualité de l'audit (techniques)

Compte tenu de la pression des contraintes budgétaires, et essayant de terminer la mission en temps opportun, les collaborateurs dérogent, dans certains cas, à certains principes dans la procédure d'audit.

La littérature publiée en ce domaine met en évidence cinq catégories de comportements de réduction de la qualité d'audit : (Herrbach 2000, p 183, rapporté sur Alderman et Deitrick 1982)

- réduire la quantité du travail sur une étape au-delà de la normale
- effectuer des revues superficielles du document du client
- accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client
- ne pas approfondir un point technique
- frauder sur une étape de travail revient pour un auditeur à déclarer avoir effectué un travail qu'il n'a en fait pas réalisé

A ces cinq comportements, McNair (1991), Malone et Roberts (1996) ajoutent :

- ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission.

1-2 : Comportements non professionnels de nature sociale

Contrairement aux comportements de réduction de qualité d'audit liés à des négligences sur le plan technique, les comportements non professionnels de nature sociale portent sur l'aspect affectif et relationnel.

Comme nous l'avons vu au niveau de la première partie, les missions d'audit sont menées par des « équipes » qui se déplacent sur les lieux du travail et passent la plupart du temps ensemble.

Le chef de mission se trouve responsable non seulement de l'accomplissement de la mission et la supervision des travaux des collaborateurs, mais aussi de leur formation et de leur encadrement au travail. D'une façon générale, le senior est responsable de créer un milieu de travail « convivial ».

En revanche, les responsables des missions peuvent mener une mauvaise gestion de l'équipe, à titre d'exemple (Herrbach, 2000, p 187) :

- encadrer insuffisamment un membre de l'équipe, ce qui met en cause le rôle des seniors en tant que formateurs des assistants ;
- évaluer trop rapidement un membre de l'équipe, ce qui nuit la fiabilité du système d'évaluation du cabinet ;
- mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance ce qui peut remettre en cause la satisfaction ou la motivation des collaborateurs.

D'autres comportements non professionnels peuvent être observés :

- Le non respect des membres de l'équipe,
- La discrimination entre les membres de l'équipe,
- La sous évaluation des capacités des autres,
- Mettre en doute les méthodes de travail du cabinet,
- Mettre en cause la réputation du cabinet et du chef du cabinet....

2. Importance de l'intelligence comportementale collective

Les comportements de réduction de qualité et les comportements non professionnels des collaborateurs peuvent être à l'origine de désaccords interpersonnels, de conflits et de détérioration des performances.

Pour éviter de telles situations, les membres de l'équipe doivent déterminer les sources réelles de ces problèmes appelés selon Goleman « la réalité émotionnelle du groupe ». Ces faits dépassent la politique du chef du cabinet et le comportement des individus pris isolément : il s'agit de l'ensemble des habitudes qui gèrent le groupe.

En ce sens, le groupe (équipe ou cabinet) doit prendre conscience de ses lacunes communes. Goleman, Boyatzis et Mckee (2005) montrent l'importance de l'intelligence comportementale collective du groupe. A ce niveau, il est utile de mettre en exergue l'interaction existante entre les intelligences des individus et l'intelligence collective en audit. « Un rapport d'audit est le plus souvent le fruit du travail d'une équipe. La compétence en audit perçue par les tiers est donc une compétence collective, qui résulte de la combinaison de compétences individuelles » (Bertin, 2004, p 205).

En effet, si les décisions prises de façon collective sont plus efficaces que celles prises de façon individuelle, cette règle perd son sens lorsque le groupe manque d'harmonie²⁹ et de coopération. « Les groupes sont plus intelligents que les individus seulement s'ils manifestent des qualités d'intelligence émotionnelle » (Goleman et al, 2005, p 218).

Selon Johnson (1994) « les groupes d'audit, quand à eux, semblent faire mieux que les auditeurs individuels » (Bertin, 2004, p 197).

Selon les travaux de Vanessa Druskat et Steven Wolf « l'intelligence émotionnelle collective est ce qui distingue les équipes d'exception des équipes moyennes ...L'intelligence émotionnelle d'un groupe détermine la capacité d'une équipe à gérer ses émotions d'une façon qui favorise la confiance, l'identité du groupe et l'efficacité collective ; et maximise ainsi la coopération, la collaboration et l'efficacité. En deux mots, l'intelligence émotionnelle se traduit par une réalité positive et puissante » (Goleman et al, 2005, p 221).

Comme pour l'individu l'intelligence comportementale d'un groupe implique la conscience de soi, la gestion de soi, la maîtrise de soi et la gestion des relations. Ainsi, les

²⁹ « Les groupes obtiennent de bons résultats et exploitent à fond le talent de leurs membres quand ils savent créer un état d'harmonie interne » (Goleman, 1999, p 247).

compétences comportementales doivent exister chez les individus et le groupe en tant que tel. Au niveau des groupes, particulièrement les équipes d'audit, les compétences comportementales sont interdépendantes³⁰.

L'équipe douée de conscience de soi :

Une équipe exprime sa conscience de soi lorsqu'elle est attentive aux émotions des individus qui la composent. Ces derniers se partagent les émotions et les humeurs. Lorsque l'équipe peut reconnaître l'état de colère de l'un de ses membres, elle cherche la solution adéquate pour atténuer et éviter sa propagation dans le groupe.

L'équipe autogérée :

Selon les recherches de Goleman, les équipes autogérées appliquent et se partagent des habitudes et des valeurs positives d'une façon permanente.

Dans les équipes autogérées, les membres se préoccupent les uns des autres et se rendent services en accordant de l'attention à l'état moral de chacun d'eux. En ce sens « faire partie de l'équipe devient gratifiant en soi et ces émotions positives suscitent énergie et motivations pour accomplir les objectifs de l'équipe » (Goleman et al, 2005, p 227).

L'équipe empathique :

L'équipe empathique est celle qui identifie les autres groupes et accomplit avec eux de bonnes relations de travail. Les équipes empathiques contribuent à de meilleures performances pour toute l'organisation, et à la création d'un environnement émotionnel positif pour les équipes.

3. Evaluation continue des compétences comportementales des collaborateurs

3-1 : Rôle de l'évaluation des collaborateurs

L'évaluation des collaborateurs dans les organisations est nécessaire en matière de gestion des ressources humaines. Sur la base de cette évaluation, des récompenses ou des sanctions seront accordées. Cette manière de procéder permet d'orienter les efforts et les comportements des membres de l'organisation vers le mieux permettant d'atteindre les objectifs de l'organisation. Cependant, en matière d'audit aucune évaluation n'est

³⁰ « Lorsque les membres de l'équipe commencent à pratiquer la conscience de soi, devenant réceptifs aux humeurs et aux besoins du groupe, ils tendent à se répondre avec empathie. L'acte même de faire preuve d'empathie vis-à-vis des autres amène l'équipe à créer et à entretenir des normes positives et à gérer ses relations avec le monde extérieur de manière plus efficace » (Goleman et al, 2005, p 222).

administrée ni par la loi ni par le règlement intérieur de l'OECT. En France, un système d'évaluation continue est préconisé au sein des grands cabinets d'audit. Ce système est matérialisé par l'intermédiaire d'un formulaire d'évaluation qui doit être rempli après chaque mission.

Les recherches ont montré l'importance de ce système et son impact sur la carrière de l'auditeur et sur l'évaluation de ses performances. Selon Herrbach (2000, p 93) « l'existence d'une évaluation des collaborateurs à la fin de la mission est un élément dont la présence se fait sentir sur les auditeurs ; et qui va les pousser à modifier à la fois leur comportement et leur façon de travailler :

- les relations au sein de l'équipe, les relations avec le personnel du client, la ponctualité, et la présentation de l'auditeur sont des critères dont la non réalisation peut faire l'objet d'une remarque dans les formulaires d'évaluation. L'auditeur va donc avoir tendance à soigner en permanence son comportement sur ces éléments...
- en ce qui concerne le travail d'audit, l'existence d'une évaluation systématique en fin de mission va faire en sorte d'augmenter la ténacité et le soin de l'auditeur, conscient de ce qu'une faiblesse de sa part à ce niveau pourra faire l'objet d'une remarque dans le formulaire d'évaluation ».

En outre, ce système d'évaluation :

- constitue un moyen pour « progresser dans la hiérarchie »
- aide dans la décision d'affectation pour les missions ultérieures,
- détermine ceux qui méritent une promotion de fin d'année ou une augmentation de salaires³¹.

3-2 : Processus d'évaluation des compétences des collaborateurs

L'outil d'évaluation des collaborateurs à la fin de chaque mission est un formulaire bien structuré. « Tout d'abord, avant la mission, le supérieur renseigne la partie du formulaire consacrée aux objectifs à respecter en fonction des spécificités de la mission. L'évalué signe ensuite ce formulaire, ce qui revient à accepter les objectifs. A la fin de la mission, l'évaluateur remplit le formulaire, met une note pour chacun des critères évalués et une

³¹ En fait « le salaire de l'année suivante, les perspectives de carrière et les affectations de mission sont liés au niveau de l'appréciation obtenue par l'auditeur » (Herrbach, 2000, p 94).

note globale, puis fournit un commentaire pour chaque note et pour la note globale » (Herrbach, 2000, p 94).

Emby et Etherington (1996) ont étudié les formulaires d'évaluation des grands cabinets d'audit et ils ont mis en évidence les différentes dimensions de la performance des auditeurs (à évaluer). Ces dimensions présentes dans tous les cabinets sont (Herrbach, 2000, p 95) :

- les compétences techniques,
- l'aptitude à résoudre des problèmes,
- les capacités de communication,
- la gestion de la mission,
- le service au client,
- le développement du cabinet,
- le développement des ressources humaines.

Si la première dimension s'inscrit dans le cadre des compétences techniques, les autres dimensions s'inscrivent dans le cadre des compétences comportementales.

D'autres recherches ont montré les limites de ces systèmes d'évaluation. En fait le jugement de l'évaluateur peut être biaisé par plusieurs facteurs : la pression budgétaire (évaluation effectuée trop rapidement), absence de discussion des résultats de l'évaluation, absence d'honnêteté dans les discussions et dans l'évaluation, l'influence par la réputation d'un collaborateur ...

3-3 : Processus d'amélioration personnelle

L'importance de l'évaluation des compétences comportementales des collaborateurs réside essentiellement dans la perspective de progrès dans la hiérarchie. En revanche, en procédant à cette évaluation, plusieurs incompétences peuvent être remarquées. Les recherches sur l'évaluation des collaborateurs en audit ont montré que ces manquements constituent des faiblesses et sont à l'origine de sanctions (dégradation, stabilisation du salaire, ...). Ces études n'ont pas envisagé de solutions adéquates pour remédier à ces incompétences.

Goleman et Boyatzis (2005) se penchent sur les effets certains de « l'amélioration des comportements » sur la performance professionnelle et sur le bonheur. Yaich (2005, p 35)

confirme « l'identification de ces différents comportements dévalorisants vise à prendre conscience de ses défauts éventuels et à œuvrer pour s'améliorer ». Il en découle que le processus d'amélioration est personnel : chaque individu doit connaître ses propres limites, percevoir la nécessité d'un changement de comportement et fixer son projet d'amélioration personnel.

Connaissance de ses propres limites :

« Le concept de limite est un concept clef pour la réussite professionnelle » (Yaich, 2005, p 128). La connaissance de ses propres limites implique la conscience de soi, de ses forces et de ses faiblesses.

La perception de la nécessité de changement :

« Un changement profond requiert une modification des façons de penser, de sentir et d'agir très enracinées en nous » (Goleman, 1999, p 287).

Pour apprendre de nouvelles compétences, il faut tout d'abord désapprendre les anciennes. En fait, « il faut affaiblir l'habitude existante et la remplacer par une meilleur » (Goleman, 19989, p 290).

Le projet d'amélioration personnel :

Le projet d'amélioration personnel est un processus d'apprentissage de nouvelles aptitudes. Les étapes de ce projet sont (Yaich, 2005, p 131):

- établissement du bilan d'auto évaluation personnel³² « Portfolio des compétences »,
- la détermination des points d'amélioration,
- la fixation des objectifs pour une période donnée,
- prévoir les méthodes et les moyens à mobiliser pour atteindre les objectifs fixés,
- planifier les étapes d'amélioration continue,
- procéder à une évaluation périodique des progrès, mesurer les étapes parcourus et les résultats obtenus et ce qui reste à faire.

Le programme de l'amélioration continue est régi par un principe simple : « on s'améliore de façon continue si chaque jour on se sent meilleur » (Yaich, 2005, p 132).

³² Selon Yaich (2005) « Le bilan d'auto évaluation consiste à apprécier son degré de maîtrise pour chacune des compétences nécessaires pour l'exercice d'un métier » (voir annexe 5).

CHAPITRE 2 : LE SEUIL CRITIQUE DE COMPETENCES COMPORTEMENTALES

Les critères de mesure de la réussite dans les missions de commissariat aux comptes sont multiples, les plus importants sont : l'établissement d'un audit de qualité, la satisfaction des partenaires de l'entreprise auditée, et la bonne gestion interne du cabinet et des équipes d'audit.

Le problème qui se pose alors à nous est de savoir si les compétences comportementales critiques permettent à l'auditeur d'atteindre la réussite et d'être parmi les meilleurs dans son domaine. Pour ce faire, nous dégagerons au niveau de ce chapitre des hypothèses de recherches que nous essayerons de les confirmer (ou infirmer) par une enquête auprès des commissaires aux comptes membre de l'OECT.

Dans un premier temps nous effectuerons une revue sur la notion de seuil critique de compétences comportementales et de ses composantes (section 1). Nous nous intéresserons ensuite de l'impact des compétences comportementales critiques sur la réussite des missions de commissariat aux comptes au niveau de la section 2.

Section 1: Les compétences comportementales critiques

C'est McClelland qui a découvert l'effet du « seuil critique ». Il considérait que « les stars », c'est-à-dire les meilleurs possèdent des compétences découlant de chacune des cinq grandes zones de l'intelligence comportementale (étudiées dans la première partie) leur permettant d'être remarquables. Ainsi, pour chaque métier il y a un ensemble de compétences comportementales clés appelées « critiques » qui permettent d'atteindre un niveau remarquable de réussite. Ces compétences critiques s'ajoutent aux compétences comportementales génériques.

Cette notion a été développée par Mary Fontaine qui a conclu, après des enquêtes menées auprès des cadres supérieurs des plus grandes entreprises américaines : « quand vous atteignez ce seuil critique, la probabilité que votre performance devienne exceptionnelle grimpe en flèche. Ce seuil critique peut refléter la fréquence d'apparition de ces compétences clés chez vous, ou votre niveau d'excellence dans chacune, ou encore la virtuosité avec laquelle vous les manifestez » (Goleman, 1999, p 55).

Il en résulte que «le seuil critique » est un point qui sert de repère au-delà duquel s'opère un changement décisif de situation et de performance. Ce seuil critique diffère d'un métier

à un autre selon la nature, les exigences et le contexte économique et culturel de chaque métier.

Les études dans ce domaine ont montré aussi que le seuil critique de compétences comportementales est important aussi bien pour les membres de la direction que pour les autres niveaux organisationnels. « Le seuil critique n'est pas seulement important pour les cadres dirigeants, il joue un rôle à tous les niveaux de l'organisation » (Goleman, 1999, p 56).

Pour l'identification et la détermination des compétences comportementales critiques pour chaque métier, différentes approches existent (Yaich, 2005, p 104) :

- Soit par l'observation et l'analyse des personnes qui ont réussi de façon brillante et qui sont considérées comme modèles.
- Soit par un consensus d'experts.
- Soit par des enquêtes et des observations empiriques.

Pour les missions de commissariat aux comptes, le seuil critique de compétences comportementales est composé de deux ensembles :

- Un ensemble de compétences comportementales critiques de base : communes pour tous les métiers comptables.
- Un ensemble de compétences comportementales critiques spécifiques à la mission de commissariat aux comptes.

Yaich (2005, p 105) a énuméré des compétences comportementales critiques de base que nous traiterons au niveau du paragraphe 1, et des compétences comportementales critiques spécifiques pour la mission d'audit que nous exposerons au niveau du paragraphe 2.

1. Compétences comportementales critiques de base

Ces compétences comprennent :

- La fiabilité,
- La conscience professionnelle,
- La confidentialité.

1-1 : La fiabilité

La fiabilité suppose de se montrer honnête et intègre en toute circonstance. Selon Goleman « l'intégrité est la condition même de la crédibilité. Les grands professionnels savent que la fiabilité dans le travail suppose une transparence optimale des principes et des valeurs, et une cohérence des actes avec ces valeurs. Ils reconnaissent franchement leurs propres erreurs et n'hésitent pas, le cas échéant, à confronter les autres à leurs défaillances » (Goleman, 1999, p 113).

« La fiabilité dans le travail suppose une transparence des principes et des valeurs et une cohérence entre les dires, les valeurs, les attitudes et les actes » (Yaich, 2005, p 66).

Il en résulte qu'un professionnel est fiable lorsqu'il ne ment pas, n'admet jamais une défaillance significative, résiste aux incitations à la non fiabilité et a le courage de reconnaître ses fautes même si cela lui coûte.

En d'autre terme, on peut reconnaître un professionnel (comptable) comme fiable aux comportements suivants (Yaich, 2005, p 67) :

- lorsqu'il rapporte un fait, il le décrit de façon fidèle
- il fait ce qu'il dit et dit ce qu'il fait
- il ne développe pas de zones d'obscurité et permet volontier la traçabilité de ses activités
- il ne promet que ce qu'il peut tenir et respecte ses engagements
- il connaît ses limites et en fait part de façon pertinente
- il admet volontier ses erreurs et fautes
- il ne comblaît pas avec l'approbation passive des comportements non fiables
- il est ponctuel
- il ose faire face, avec correction, s'il a la conviction de l'utilité de tenir bon
- il prend les précautions nécessaires et procède aux vérifications possibles pour auto contrôler son travail.

1-2 : La conscience professionnelle

La conscience professionnelle est le fait de se comporter de façon responsable.

Selon Goleman (1999, p 114), les personnes qui possèdent cette compétence :

- tiennent leurs engagements et leurs promesses,
- endossent la responsabilité des objectifs qu'ils se sont assignés,
- se montrent organisés et méticuleux dans leur travail.

La conscience professionnelle est alors l'acceptation de la soumission aux exigences et impératifs du métier. La résistance aux pressions qui peuvent mettre en cause les principes d'éthique fait preuve de la conscience professionnelle. « La décision de maintenir ou de ne pas maintenir un comportement professionnel est un élément qui dépendra de la décision de l'individu d'orienter son comportement dans un sens ou dans l'autre. C'est la conscience professionnelle de chacun (éthique individuelle) qui intervient à ce niveau et c'est là un aspect que même une culture forte ne peut commander totalement » (Herrbach, 2000, p 114).

1-3 : La confidentialité

Selon le code d'éthique de l'IFAC (section 140 § 1) le principe de confidentialité impose aux professionnels comptables l'obligation de s'interdire :

- De révéler en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie des informations confidentielles acquises dans le cadre de liens professionnels, sans avoir d'autorisation spécifique ou à moins qu'il existe une obligation légale ou professionnelle de le faire,
- De se servir d'informations confidentielles acquises dans le cadre de liens professionnels pour leur avantage personnel ou l'avantage des tiers.

En revanche, le code d'éthique de l'IFAC précise les circonstances dans lesquelles la divulgation est autorisée ou impérative, il s'agit notamment :

- d'une obligation légale de divulgation : le cas de révélation des faits délictueux
- d'une obligation professionnelle : cas de respect des normes techniques ou obligation déontologique
- d'une autorisation expresse du client.

Outre le code d'éthique de l'IFAC, l'article 8 de la loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'experts comptables prévoit « sous réserve de toutes dispositions législatives contraires, les personnes physiques et morales inscrites au tableau de l'ordre et leurs salariés sont tenus au secret professionnel. Ils sont en outre

astreint aux mêmes obligations pour les affaires dont ils ont à connaître à l'occasion de l'exercice de leurs missions ».

L'article 270 du CSC dispose « ...les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ». Toutefois, les commissaires aux comptes sont déliés de la confidentialité dans les cas suivants :

- lors de l'assemblée générale, ils doivent signaler aux actionnaires réunis en assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission,
- lors de la révélation au procureur de la république des faits délictueux dont ils ont eu connaissance,
- lors de la mise en œuvre de la procédure d'alerte pour les entreprises en difficultés économiques et l'information de la commission de suivi des entreprises économiques des actes de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

Il en résulte que cette compétence est avant tout une obligation pour l'exercice de la profession comptable et en particulier de commissariat aux comptes.

2. Les compétences comportementales critiques spécifiques

Ces compétences comprennent :

- L'indépendance d'esprit et l'objectivité,
- L'écoute active,
- La confiance en soi,
- Le travail d'équipe,
- La communication.

2-1 : L'indépendance d'esprit et l'objectivité

Comme il a été exposé au niveau de la première partie, l'indépendance d'esprit constitue la pierre angulaire de toute mission d'audit. En fait il s'agit d'être objectif en toute circonstance. « L'objectivité, principe fondamental inhérent aux missions de certification,

ne peut être maintenue en cas de manque d'indépendance du praticien et des autres membres de l'équipe de certification » (Manuel de l'ICCA, chapitre 5030).

Au niveau de ce paragraphe nous exposerons brièvement quelques exemples des menaces à l'indépendance des commissaires aux comptes et des mesures de sauvegardes qui peuvent éliminer ou réduire ces menaces à un niveau acceptable. (L'approche conceptuelle de l'indépendance, code d'éthique de l'IFAC).

Menaces liées à l'intérêt personnel : (Ennouri, 2006 ; Yaich, 2003 ; codes de l'IFAC)

- une participation financière chez un client ou la détention conjointe d'une participation financière avec un client
- une dépendance excessive à l'égard des honoraires perçus
- existence d'une relation d'affaire étroite avec le client
- crainte quant à l'éventualité de perdre un client
- possibilité de recrutement (potentiel) chez le client
- prêt obtenu auprès d'un client ou d'un de ses administrateurs ou dirigeants ou garantie consentie à un client ou à un de ses administrateurs ou dirigeants.

Menaces liées à l'auto contrôle :

- un membre de l'équipe de mission est, ou a récemment été, un membre du conseil d'administration ou un dirigeant du client
- un membre de l'équipe de mission occupe, ou a récemment occupé, chez le client un poste lui permettant d'exercer une influence directe significative sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification
- la prestation d'un service pour le compte d'un client qui a une incidence directe sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification
- le fait de préparer les données utilisées pour générer les états financiers ou d'autres documents faisant l'objet de la mission.

Menaces liées à la représentation :

- promouvoir les actions ou d'autres valeurs mobilières émises par un client
- agir en qualité de représentant pour le compte d'un client dans le cadre d'un litige ou en vue de régler un différent avec des tiers

Menaces liées à la familiarité :

- le fait pour un membre de l'équipe chargée de la mission d'avoir un lien de famille proche ou immédiat avec un administrateur ou un dirigeant du client
- le fait pour un membre de l'équipe chargée de la mission d'avoir un lien de famille proche ou immédiat avec un employé ou un actionnaire du client, qui est en mesure d'exercer une influence directe et importante sur l'objet de la mission
- un ancien associé du cabinet est un administrateur, un dirigeant ou un employé du client, qui est en mesure d'exercer une influence directe et importante sur l'objet de la mission
- une association ancienne entre un des principaux membres du cabinet et le client
- l'acceptation de cadeaux ou d'un traitement préférentiel de la part d'un client ou de l'un de ses administrateurs ou dirigeants ou employés (à moins que la valeur en soit manifestement négligeable).

Menaces liées à l'intimidation :

- menace de remplacement à la suite de désaccord
- le fait d'être menacé de litiges
- le fait de subir des pressions en vue de réduire de façon indue le champ des travaux.

Le code d'éthique de l'IFAC cite les sauvegardes qui peuvent être mises en place par les cabinets d'audit pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Ces mesures de sauvegardes³³ se répartissent en trois catégories :

³³ A ces sauvegardes l'ICCA ajoute :

- politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission d'influer sur l'issue de la mission de certification
- communication en temps opportun des politiques et procédures du cabinet à tous les membres du cabinet
- attribution à un membre de la haute direction du cabinet de la responsabilité de s'assurer du bon fonctionnement du système de sauvegarde
- existence de moyens pour indiquer à tous les membres du cabinet quels sont les clients et entités apparentés à l'égard des quels ils doivent être indépendants
- mécanisme disciplinaire interne visant à encourager l'observation des politiques et procédures du cabinet
- politiques et procédures autorisant les membres du cabinet à communiquer aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de les concerner.
- Procéder à une rotation du personnel au sein de l'équipe de mission
- Demander à un autre cabinet d'exécuter une partie de la mission ou d'en refaire une partie déjà exécutée
- Demander à un autre cabinet d'exécuter le service autre que de certification dans la mesure nécessaire pour qu'il puisse assumer la responsabilité

- Les sauvegardes établies par la profession, la législation ou la réglementation, tels que les normes professionnelles et les procédures disciplinaires prévues par la profession ou la réglementation
- Les sauvegardes mises en place par le client, tels que des procédures internes garantissant l'objectivité du choix des professionnels
- Les sauvegardes établies au niveau du cabinet tels que des politiques et procédures internes documentées relatives à l'indépendance : identification des menaces, appréciation de leur gravité et détermination des mesures de sauvegardes.

Il est à noter que dans certains cas, ces mesures de sauvegarde ne permettent pas d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. La seule solution acceptable sera de refuser la mission ou d'y mettre fin.

Selon Yaich (2005, p 42) « les auditeurs qui font preuve d'indépendance d'esprit et d'objectivité :

- se donnent les moyens et s'imposent les limites pour préserver leur indépendance d'esprit et leur objectivité
- jouissent d'une grande sérénité d'esprit
- améliorent la qualité de leur jugement
- inspirent plus de confiance et sont plus écoutés
- se rendent dignes de respect même par ceux avec qui ils ne partagent pas les mêmes idées
- se mettent à l'abri de parti pris et de comportement partisan généralement aveuglant
- sont capables de se remettre en cause, positivement, et se rendent plus facilement à l'évidence ».

-
- Exclure une personne de l'équipe de mission lorsque les intérêts financiers ou les relations de cette personne constituent une menace pour l'indépendance.

2-2 : L'écoute active

Selon Adams (2005, p 53) « l'écoute active est une façon particulière de refléter ce que l'autre personne a dit, de lui montrer qu'on l'écoute et de vérifier qu'on a bien compris le sens de son message ».

Dans les missions d'audit, le chef du cabinet qui fait preuve d'empathie donne une importance accrue à l'écoute active essentiellement lors des communications avec autrui. En effet, « savoir écouter est un ingrédient essentiel pour toute réussite professionnelle. Le département du travail des Etats-Unis estime que sur le temps total que nous consacrons à la communication, 22% sont consacrés à la lecture et à l'écriture, 23% à la parole et 55% à l'écoute » (Goleman, 1999, p 170).

Ainsi pour arriver à comprendre l'activité de l'entité auditée, son environnement et ses procédures internes, l'auditeur se trouve en contact avec le personnel opérationnel qu'avec les organes de direction. Ses entretiens ne peuvent être utiles que lorsqu'il sait écouter tout ce que l'autre a à dire et saisir ce qu'il veut signaler. En fait « rien ne fascine autant qu'une écoute bienveillante » (Yaich, 2005, p 46).

Etre disponible et se montrer que l'on est ouvert à l'autre permet à l'auditeur d'écouter en profondeur ses collaborateurs, pour comprendre les problèmes rencontrés et rechercher la solution adéquate. Ceux qui possèdent cette compétence (Yaich, 2005, p 46) :

- savent saisir le point de vue de l'autre,
- gagnent la sympathie de l'autre et son estime en retour,
- se donnent un pouvoir d'influence sur l'autre et sont mieux écoutés,
- se donnent le temps de réfléchir.

A ces caractéristiques, Adams (2005) ajoute :

- donner l'occasion à chacun de clarifier ses intentions et ses besoins
- avoir le désir et la capacité d'écouter l'autre avec sensibilité et respect suffit souvent à réduire la résistance.

Selon Adams, l'écoute active peut être parfois mal employée, en fait « ce n'est pas une « technique » à employer chaque fois qu'une personne dit quelques choses » (Adams, 2005, p 240). L'auteur donne aussi quelques indications pour utiliser aux mieux l'écoute active, notamment :

- employer l'écoute active surtout quand on perçoit un problème et qu'on a l'impression que l'autre personne veut en parler
- employer l'écoute active pour aider une autre personne seulement qu'on est disposé à le faire et qu'on a le temps
- employer l'écoute active principalement lorsque l'autre personne exprime des sentiments intenses et qu'elle a besoin d'être comprise.

2-3 : La confiance en soi

Famery (2005, p 45) définit le manque de confiance en soi par l'une de ces trois positions :

- manque de confiance en ce que l'on est : c'est ne pas s'accorder de la valeur et se dévaloriser
- manque de confiance en ce que l'on peut : c'est douter de sa capacité à faire et à réussir
- manque de confiance en ce que l'on veut : c'est douter de ce que l'on désire « c'est ne pas savoir ce que l'on veut, ne pas chercher à le savoir, comme si on n'en avait pas le droit , comme si ce n'était pas légitime ».

Il en découle qu'avoir confiance en soi c'est avoir confiance en ce que l'on est, avoir confiance en ce que l'on peut et avoir confiance en ce que l'on veut.

Pour les missions de commissariat aux comptes, cette compétence est critique en raison du fait que le métier fait appel à la capacité de jugement professionnel. Cette capacité nécessite une forte personnalité. En ce sens, Goleman (1999, p 93) affirme « ceux qui font preuve de la plus grande confiance en eux prennent toujours le risque de s'exprimer franchement pour énoncer des problèmes ou des injustices que les autres remâcheront ou subiront sans réagir ».

Avoir confiance en soi est donc :

- Oser prendre le risque
- Vouloir aller vers les autres
- Etre sûr de sa valeur et de ses capacités
- Réussir à savoir ce qu'on veut
- Avoir confiance dans le fait de pouvoir être soutenu

- Avoir confiance dans le fait de pouvoir être désiré, accepté tel qu'on est
- Avoir confiance dans le fait de pouvoir avoir sa place
- Avoir la force de prendre une décision difficile
- Avoir un sentiment d'efficacité personnelle
- Avoir la vigueur d'exprimer franchement son désaccord ou son avis face à des situations anormales ou risquées.

Selon Goleman (1999, p 90) « les êtres qui possèdent cette compétence :

- font preuve d'assurance dans les rapports humains, ont de la « présence » ;
- sont capables de défendre des points de vue impopulaires et de prendre des risques pour ce qu'ils estiment juste ;
- sont résolus, capables de prendre des décisions saines malgré les incertitudes et les pressions ».

2-4 : Le travail d'équipe

Comme nous l'avons vu au niveau de la première partie, l'esprit d'équipe constitue une compétence cruciale pour les missions d'audit. Les chefs des cabinets qui savent travailler en équipe « génèrent une atmosphère de collégialité amicale et sont eux mêmes des exemples de respect d'autrui, de serviabilité et de coopération » (Goleman et al, 2005, p 315).

Les équipes d'audit qui peuvent réussir doivent travailler dans un climat « d'enthousiasme collectif ». Les paramètres d'un tel climat sont (Goleman, 1999, p 271) :

- bien fixer des objectifs pertinents pour mobiliser toute l'équipe de travail
- de fortes affinités collectives : les membres de l'équipe se portent attention les uns aux autres
- une grande diversité de talents : « plus les aptitudes qu'une équipe déploie dans son travail sont variées plus elle est capable de s'adapter avec souplesse à des exigences changeantes »
- la confiance et un esprit désintéressé de collaboration : les membres de l'équipe ont le sentiment qu'ils peuvent compter les uns sur les autres et qu'ils peuvent s'aider mutuellement

- la focalisation et la passion
- un travail en lui-même captivant et gratifiant

Les résultats d'une recherche sur les milles plus grandes entreprises américaines ont montrés que dans environ la moitié de ces entreprises « les gens apprécient le mélange de coopération et de liberté accrue qu'offre une équipe de travail autonome et ils s'y épanouissent plus. Quand les équipes travaillent bien, le taux de renouvellement et l'absentéisme des effectifs baissent, tandis que la productivité tend à augmenter » (Goleman, 1999, p 260).

Selon Yaich (2005, p 99) « l'esprit d'équipe se manifeste par les attitudes suivantes :

- prendre en compte les habiletés des autres
- participer activement aux activités et être prêt à offrir son aide
- soutenir et encourager les autres
- saisir l'impact de son travail sur les autres, les alerter et les informer en temps opportun
- prendre les décisions dans le meilleur intérêt de l'équipe ».

Il en découle que cette compétence nécessite que les membres de l'équipe aiment travailler en groupe et ils ont la capacité de s'adapter les uns aux autres. Ainsi, ils peuvent gérer les conflits qui peuvent surgir et ils travailleront dans l'objectif de réalisation d'un but commun.

2-5 : La communication

La communication est une compétence très importante. En fait, si cette compétence fait défaut, l'auditeur serait moins efficace et ses travaux seront moins appréciés.

Selon Yaich (2005, p 93) « une communication favorable au développement de relations interpersonnelles s'appuie notamment sur les aptitudes suivantes :

- savoir identifier les comportements de passivité, d'agressivité et de manipulation et le faire clairement comprendre à l'autre
- savoir demander sans agresser, ni heurter
- savoir refuser clairement sans heurter, ni vexer

- savoir reformuler de façon créative les propos reçus et savoir questionner pour bien comprendre
- savoir formuler une critique constructive
- savoir identifier les attitudes appropriées en cas de conflit ».

Selon Adams (2005, p 42) « Quand on s'exprime, on devient une personne plus intéressante ».

Un commissaire aux comptes qui possède une bonne communication est celui qui maîtrise les cinq domaines de l'intelligence comportementale de Goleman. En fait, il a conscience de soi, il se maîtrise en soi même, il effectue son travail avec passion, il a conscience des besoins et des soucis des autres et il a les compétences nécessaires pour gérer ses relations avec les autres.

D'après le service de formation continue UQAC, la communication dans les équipes de travail implique :

- utiliser les techniques d'affirmation de soi pour solutionner ses propres problèmes en contexte de travail
- appliquer la méthode de l'écoute active pour aider les autres à trouver leur propre solution
- commencer à acquérir des compétences en communication interpersonnelle³⁴ dans des situations reliées au travail d'équipe.

Section 2: Impact des compétences comportementales critiques sur la réussite des missions d'audit

La réussite des missions d'audit peut se concrétiser à travers plusieurs composantes, les plus importantes sont :

- La qualité d'audit
- La satisfaction des partenaires de l'entreprise

³⁴ D'après UQAC (2005) « la communication interpersonnelle implique :

- faire l'inventaire de ses habiletés interpersonnelles et identifier son style de communication
- comprendre les besoins des personnes en milieu de travail et le rôle de ceux-ci dans la dynamique client / fournisseurs de services de consultation
- comprendre les différents processus et principes reliés à la communication humaine
- expérimenter les techniques d'affirmation de soi et d'écoute active comme stratégie de communication selon les standards d'intelligence émotionnelle ».

- L'ambiance fructueuse au sein du cabinet

En référence à la littérature existante et des recherches antérieures, nous nous intéresserons à montrer l'existence de relation entre le seuil critique comportementale et la réussite des missions d'audit à travers l'analyse de ses principaux déterminants.

1. Seuil critique comportementale et la qualité d'audit

La qualité d'audit est un élément crucial dans la réussite des cabinets d'audit, de leur performance durable et essentiellement de la transparence de l'information économique.

Les normes internationales d'audit (ISA), les codes de déontologie professionnelle et les normes de vérification de l'ICCA insistent sur la notion de qualité et de contrôle qualité au sein des cabinets qui exécutent des missions de certification.

1-1 : Définition et déterminants de la qualité d'audit

De Angelo (1981) définit la qualité d'un audit comme étant : « la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur découvre une infraction dans un système comptable du client et en rende compte » (Tondeur, 2003). Citron et Traffier (1992) précisent « qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant » (Tondeur, 2003).

« De nombreux chercheurs (Knapp, 1991 ; Flint, 1988 ; Moizer, 1997) ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'audit » (Tondeur, 2003). Cette approche³⁵ fait la distinction entre la qualité de détection et la qualité de révélation.

La qualité de détection est basée sur la capacité de l'auditeur à *découvrir* une irrégularité ou une anomalie significative dans les comptes de l'entreprise auditée. Elle dépend de sa compétence technique, de son expérience et de son expertise professionnelle.

La qualité de détection est appréciée à travers deux dimensions : le respect des diligences professionnelles et l'expertise et l'expérience des auditeurs.

La qualité de révélation est basée sur la capacité de l'auditeur à *révéler* ces anomalies et irrégularités. Elle dépend du degré d'indépendance de l'auditeur. Selon De Angelo (1981) « le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur ». Selon Flint (1988) « l'analyse de l'indépendance de l'auditeur

³⁵ Plusieurs critiques ont été avancées à cette approche. Ces critiques ont montré que les deux caractéristiques de la qualité d'audit (la compétence et l'indépendance) qui relève de « la qualité de l'auditeur » sont soumises à des pressions très fortes et ne peuvent pas à eux seuls garantir la qualité d'audit (Manita et Chemanguui, 2006 rapporté sur Watts et Zimmerman, 1985 ; Fama et Jensen, 1983 ; Goldman et Barlev, 1974).

dépend donc de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité ».

La qualité de révélation est appréciée à travers trois dimensions : l'indépendance financière, l'apparence d'indépendance et la réputation de l'auditeur.

Selon une étude effectuée sur des commissaires aux comptes français, la qualité de détection est privilégiée sur la qualité de révélation (Tondeur, 2003).

D'autres recherches ont appréhendé la qualité d'audit à travers le processus d'audit. Chemangui (2004) propose une approche de mesure de la qualité de l'audit axée sur la nature des travaux d'audit mises en œuvre, il s'agit de mesurer l'adaptabilité des travaux d'audit réalisés aux zones de risque de l'entreprise. « En d'autres termes, il s'agit de vérifier si les travaux d'audit réalisés répondent aux soucis de contrôle associés aux spécificités de l'entreprise » (Chemangui, 2004).

En raison de la difficulté d'observation du processus d'audit et de sa complexité, l'étude de Manita (2005) a pour objectif de développer au profit des administrateurs et du comité d'audit un instrument de mesure de la qualité du processus d'audit. Cette étude vient compléter la recherche de Sutton (1993). Les facteurs affectant la qualité d'audit identifiés par cette recherche sont purement techniques et ils sont liés aux différentes phases du processus d'audit.

En conséquence, les déterminants de la qualité d'audit (envisagés par les recherches antérieures) peuvent être classés selon deux critères. Le premier critère se réfère à la qualité de l'auditeur en tant qu'individu ou groupe d'individus, il s'agit de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur (c'est l'approche classique ou indirecte). Le deuxième critère se réfère à la qualité du processus d'audit c'est-à-dire la nature des travaux d'audit et leur niveau d'adaptabilité aux zones de risques de l'entreprise (c'est l'approche directe).

Les normes internationales d'audit ont consacré deux normes pour traiter de la qualité d'audit sans pour autant donner une définition claire de la « qualité d'audit ». En fait ces deux normes (ISQC 1 et ISA 220) traitent du contrôle qualité des missions d'audit et des cabinets d'audit.

1-2 : Le contrôle de la qualité d'audit

La norme ISQC 1 prévoit que le cabinet doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se

conformement aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires et que les rapports émis sont appropriés en la circonstance. Cette norme s'applique à tous les cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'information financière, ainsi que les autres missions d'assurance et de services connexes.

La norme ISA 220 précise les procédures et les politiques à mettre en œuvre pour le contrôle qualité des missions d'audit.

Il en résulte que les politiques et les procédures de contrôle qualité doivent être définies et mises en œuvre tant au niveau du cabinet d'audit que de la mission d'audit prise isolément. Ces politiques doivent être formalisées et communiquées au personnel du cabinet

D'où l'existence de deux genres de politiques de contrôle qualité pour les cabinets d'audit :

- Des politiques et procédures générales
- Des politiques et procédures spécifiques à la mission d'audit.

Les mesures générales de contrôles qualité dans les cabinets d'audit :

Le système de contrôle qualité d'un cabinet d'audit doit comporter des politiques et des procédures couvrant chacune des composantes suivantes (ISQC 1) :

- Rôle des personnes responsables de la qualité au sein du cabinet
- Règles d'éthique : le cabinet définit les politiques et procédures permettant de s'assurer que le cabinet et son personnel se conforment aux règles d'éthique (intégrité, indépendance et objectivité, compétence et conscience professionnelle, secret professionnel, professionnalisme).
- Acceptation et maintien de la relation client et des missions ponctuelles : le cabinet définit des politiques pour l'acceptation et le maintien de la relation client qui prennent en considération l'indépendance du cabinet, sa capacité d'accomplir la mission et l'intégrité du client.
- Ressources humaines : le cabinet définit des politiques permettant de s'assurer que le cabinet dispose d'un personnel en nombre suffisant, possédant les capacités et les compétences requises et ayant pris l'engagement de respecter les principes d'éthiques applicables à la réalisation de mission.
- Réalisation de la mission : le cabinet définit les politiques permettant de s'assurer que les travaux d'audit sont réalisés conformément aux normes professionnelles et

la réglementation en vigueur. Ces politiques doivent être rassemblées dans un manuel de procédures.

- Suivi du système de contrôle qualité : le cabinet définit des politiques et des procédures destinées à s'assurer que les politiques relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, fonctionnent efficacement et qu'elles sont effectivement respectées.

Les mesures lors d'une mission d'audit prise d'une manière isolée :

L'auditeur et l'équipe affectée à la mission doivent mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité applicables aux missions d'audit. Ces procédures peuvent couvrir les composantes suivantes (ISA 220 et chapitre 5030 du manuel de l'ICCA) :

- Responsabilité des dirigeants de cabinet à l'égard de la qualité des missions d'audit : l'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité globale de chaque mission d'audit, en fait il doit donner l'exemple aux autres membres de l'équipe.
- Les obligations déontologiques et les règles d'éthique : l'associé responsable de la mission doit s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont satisfait aux règles d'éthique (intégrité, objectivité, compétence et conscience, secret professionnel).
- Acceptation et reconduction des relations clients : l'associé responsable de la mission doit s'assurer que les procédures appropriées ont été mises en œuvre relativement à l'acceptation et au maintien de la relation client et de la mission d'audit, et que les conclusions tirées à cet égard ont été consignées.
- Affectation des équipes d'audit : l'associé responsable de la mission doit s'assurer que l'équipe affectée à la mission dispose collectivement des compétences, des ressources et du temps nécessaires pour exécuter la mission conformément aux normes professionnelles et aux dispositions légales et réglementaires.
- Exécution de la mission : l'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit.

Préalablement à l'émission du rapport, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour fonder les conclusions tirées et étayer le rapport d'audit.

- Revue de contrôle qualité d'une mission : l'objectif de ce contrôle consiste à fournir une appréciation objective, avant la délivrance du rapport, des jugements significatifs posés par l'équipe d'audit et des conclusions tirées en formulant le rapport d'audit. L'associé responsable de la mission doit s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité d'une mission a été nommée, discuter avec cette personne des questions significatives qui surgissent au cours de la mission, résoudre les questions soulevées par le contrôleur, s'assurer qu'un contrôle de qualité est achevé avant la délivrance du rapport et en fin que les travaux de contrôle de la qualité ont été consignés en dossier de façon appropriée.

1-3 : Contribution du seuil critique comportementale à la qualité d'audit

L'approche classique fait référence à la qualité de détection (qui dépend des compétences techniques du commissaire aux comptes et de son expérience), et à la qualité de révélation se rattachant au degré d'indépendance. Cependant la qualité d'audit est particulièrement sensible aux comportements de ceux qui exécutent la mission.

Behn et al (1997) décrivent la qualité d'audit à travers douze attributs : « bonne réaction au besoin du client, implication active par les cadres du cabinet d'audit, interaction efficace et continue avec le comité d'audit, conduite appropriée du travail d'audit, expertise de l'industrie, expérience passée de l'équipe d'audit et du cabinet d'audit avec le client, scepticisme de l'auditeur (doute), compétence technique, indépendance, obligation de prudence et de diligence, engagement de qualité, normes éthiques de l'équipe d'audit » (Tondeur, 2003). Les trois premiers attributs impliquent la communication.

A ce niveau, il nous semble intéressant d'intégrer les compétences comportementales critiques parmi les composantes d'un audit de qualité.

D'où l'hypothèse 1 (H1) : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la qualité d'audit.

- 2. Seuil critique comportementale et satisfaction des partenaires de l'entreprise auditée**

2-1 : Définition du concept satisfaction

Les recherches en matière de satisfaction ont montré la difficulté d'appréhender cette notion. Selon Czepiel et Rosenberg (1973) « la satisfaction est un terme complexe et un concept difficile » (Lichtlé et al, 2001).

Joan et Joseph (2000) ont étudié les différentes définitions proposées par les chercheurs. Ils considèrent que la satisfaction du consommateur (ou du client) est une réponse émotionnelle et cognitive, résultant de la consommation ou l'utilisation d'un produit ou de l'expérience de service, en un temps particulier (après consommation ou utilisation du bien ou réalisation du service) (Giese et Cote, 2000).

« Selon Evrard (1993) et Aurier et Evrard (1998) : la satisfaction correspond à un état psychologique, postérieur à l'achat et relatif » (Lichtlé et al, 2001). Ainsi, la satisfaction a un caractère relatif, il s'agit d'un processus comparatif entre l'expérience vécue par le client et un standard de référence initial. Le standard³⁶ le plus répandu dans la littérature est celui des attentes formées par le client avant la transaction.

Cette définition de la satisfaction correspond au modèle de « non-confirmation » qui a été validé dans de nombreuses études (Oliver, 1980 ; Churchill et Surprenant, 1982 ; Bearden et Teal, 1983). Cependant ce modèle a été critiqué par d'autres chercheurs, qui ont considéré que la non confirmation des attentes n'affecte pas la satisfaction (Barbeau, 1985 ; Spreng et Olshavsky, 1993).

Nous pouvons conclure que la satisfaction peut être définie comme un état psychologique résultant d'une évaluation postérieure d'un acte de service. La satisfaction³⁷ est liée au degré de réalisation des attentes du client.

Appliquant cette définition sur le domaine d'audit, nous préciserons que le terme « client » fait référence aux partenaires de l'entreprise.

Les partenaires peuvent être les propriétaires du capital (les actionnaires), les dirigeants et les managers, les créanciers, les salariés, les administrations publiques ou les établissements financiers. Chacun d'eux a ses attentes vis-à-vis du service de l'auditeur.

La satisfaction de ces différents partenaires implique la capacité de l'auditeur à satisfaire leurs besoins en audit. Dans ce qui suit, nous allons identifier les besoins en audit (les

³⁶ Ce standard peut être défini comme « des croyances formées par l'individu sur les performances d'un produit ou d'un service avant l'achat et la consommation de celui-ci » (Evrard, 1993).

³⁷ En science de gestion, la satisfaction est aperçue par l'effet positif bouche à oreille.

attentes des différents partenaires), et la capacité de l'auditeur à concilier entre ces différents partenaires.

2-2 : Le besoin en audit

Le besoin en audit est né principalement de l'existence de conflits d'intérêts entre les partenaires de l'entreprise (dirigeant et utilisateurs). En fait, les relations d'agences existantes au sein de l'entreprise (principal – agent) génèrent le plus souvent des problèmes importants :

- Conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants : Les propriétaires du capital se trouvent contraints à déléguer le pouvoir de direction et de gestion à d'autres personnes : les dirigeants et les organes de direction. Ces derniers agissant dans leur propre intérêt cherchent à maximiser leur propre richesse au détriment de celle des propriétaires. Dans la préparation des états financiers, ils ont tendance à divulguer les bonnes nouvelles et à en dissimuler les mauvaises, ce qui crée une asymétrie d'information.
- Conflits d'intérêts entre actionnaires et créanciers : les actionnaires profitent de la mise de fonds à leur disposition et essayent de les déployer à leur profit au détriment des intérêts des créanciers. Conscients de ce risque, ces derniers vont ajuster les conditions de prêt (taux d'intérêt élevé, des sûretés réelles, ...) Selon Watts et Zimmerman (1986) « plus élevée est la proportion des dettes dans la structure de capital, plus large est le transfert de richesse potentiel depuis les créanciers vers les actionnaires » (Ayadi, 2004, p 58). De plus, Dumontier (1991) révèle que « les sociétés les plus endettées ont tendance à procéder à des manipulations comptables pour maquiller leurs états financiers et stimuler les bailleurs de fonds » (Ayadi, 2004, p 58).
- Conflits d'intérêts entre actionnaires et salariés : ces conflits d'intérêts sont classés parmi les conflits d'agence internes (Ayedi, 2004, p 35, rapporté Zéghal 1989 Ettredge et al 1994). Les salariés sont considérés des créanciers particuliers pour l'entreprise, ils cherchent la stabilité de leur emploi et l'amélioration de leur rémunération. L'asymétrie de l'information peut induire en erreur les salariés sur la situation réelle de l'entreprise.

En plus de ces conflits entre les différents utilisateurs, un même groupe d'utilisateur peut présenter des intérêts divergents entre ses membres. En effet, les intérêts des actionnaires majoritaires diffèrent souvent de ceux des actionnaires minoritaires.

Ainsi, le besoin en audit est d'arbitrer entre ces conflits d'intérêts en assurant la neutralité de l'information financière et en contribuant à réduire l'asymétrie de l'information entre les divers partenaires de l'entreprise.

2-3 : La capacité de l'auditeur à répondre à ces besoins

Un élément essentiel de la réussite des missions d'audit est la satisfaction des partenaires de l'entreprise auditée.

Selon Kane (2004), l'auditeur externe joue un rôle important en tant que garant de la fiabilité de l'information financière; il permet de réduire l'asymétrie de l'information entre les différents partenaires économiques de l'entreprise régulant ainsi les relations existantes entre eux (Ayadi, 2004, p 33). Ainsi, l'auditeur peut inciter les membres de la direction à agir conformément aux intérêts des différents partenaires de l'entreprise en diminuant leur pouvoir et en réduisant la divulgation d'information financière non fiable. « L'auditeur indépendant assure ce rôle de fournisseur de confiance ; il accroît la crédibilité et la pertinence de l'information et sécurise ainsi les utilisateurs » (Ennouri, 2006, p 25).

Conflits d'intérêts actionnaires et dirigeants :

Satisfaire les besoins des actionnaires ou des dirigeants ?

Selon Watts et Zimmerman (1983) « l'audit est considéré comme un moyen efficace de réduction du comportement opportuniste des dirigeants » (Ayadi, 2004, p 34). De même Piot (2000) trouve la légitimité théorique de l'audit, dans la résolution des conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants (Ayadi, 2004, p 34).

Lors de la formulation de son jugement, différentes sources de pression peuvent conduire l'auditeur à ne pas exercer un audit de qualité. Si le rapport d'audit contient des réserves, les dirigeants peuvent exercer des pressions pour ne pas mettre en évidence les faits découverts. Si l'auditeur va s'opposer, il risque de perdre son mandat. Dans de telle situation nous nous référons à la théorie des vertus développée par Pincoffs (1986) « les vertus dont doit disposer l'auditeur pour résister aux diverses pressions : bienveillance, altruisme, honnêteté, intégrité, impartialité, ouverture d'esprit, fiabilité, loyauté, sérieux... » (Bertin, 2001).

Conflit d'intérêts actionnaires / dirigeant et créanciers :

Satisfaire les besoins des actionnaires ou des créanciers ?

« L'audit externe est un des mécanismes de contrôle atténuant l'ampleur de ces conflits et permettant de sauvegarder les droits des parties contractantes (Francis et Wilson, 1988). Jensen et Meckling (1976) et Watts et Zimmerman (1986) affirment également qu'une meilleure qualité de l'audit peut contribuer à une résolution efficace des problèmes contractuels, grâce à la prestation d'une information précieuse et fiable sur les emprunteurs (Pittman et Fortin, 2004) » (Ayadi, 2004, p 58).

En conséquence l'intervention de l'auditeur permet d'accroître la crédibilité de l'entreprise vis-à-vis des tiers. En fait, l'avis de l'auditeur sur la régularité et la sincérité des états financiers présente une garantie aux tiers de l'existence des actifs et d'une façon générale de l'ensemble des ressources dont dispose l'entreprise. De même, il donne une idée sur le niveau d'endettement réel de l'entreprise ainsi que ses autres engagements. (L'accord des crédits est souvent conditionné par l'existence d'actifs de garantie suffisants pour couvrir les dettes en cas de défaillance).

Pour les actionnaires et les dirigeants, l'avantage d'un audit de qualité est de pouvoir contracter des prêts à des taux d'intérêts plus bas et au moindre garantie. Les fournisseurs accepteraient aussi d'échelonner leurs dettes.

Il en résulte que la qualité du service de l'auditeur est déterminante pour minimiser les conflits entre actionnaires et créanciers. L'auditeur garantit indirectement les droits des créanciers par l'émission d'un avis objectif permettant de refléter avec fidélité la situation de l'entreprise tout en restant indépendant des deux parties.

En conséquence pour arriver à satisfaire les différents partenaires, l'auditeur doit avoir un niveau minimal de compétences comportementales critiques.

D'où l'hypothèse 2 (H2) : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

3. Seuil critique comportementale et ambiance fructueuse au sein des cabinets

3-1 : Définition ambiance fructueuse au sein du cabinet

L'ambiance au travail est un élément essentiel pour la réussite du travail. En effet le terme fructueux indique un environnement productif de performance.

Selon Goleman « lorsque les gens se sentent bien, ils travaillent au maximum de leurs capacités » (Goleman et al, 2005, p 32). En ce sens, dans les missions complexes, où un jugement doit être exercé, les individus comprennent l'information à utiliser plus facilement, réduisent le temps passé pour l'accomplissement du travail et ils sont plus souples dans leur raisonnement.

Parlant de l'ambiance au sein des équipes d'audit, c'est parler de l'humeur et de l'enthousiasme au sein des groupes d'audit. « Les travaux sur l'humeur dans le travail indiquent qu'une plaisanterie qui vient au bon moment ou un rire espiègle peuvent stimuler la créativité, ouvrir des lignes de communication, renforcer le sentiment d'harmonie et de confiance et, cela va sans dire, rendent le travail plus drôle » (Goleman et al, 2005, p 32).

Une étude portant sur les PDG et leurs équipes de direction des grandes sociétés américaines et des sociétés de service (cabinets de conseil, cabinets comptables) et d'autres organisations, a montré que « plus l'état d'esprit général des membres des équipes de direction était positif, plus ils travaillent en coopération, et meilleurs étaient les résultats financiers de l'entreprise » (Goleman et al, 2005, p 34). Ainsi, il existe un lien positif entre le climat au travail et la performance collective de l'équipe.

Selon Goleman, ce n'est pas le climat en lui-même qui détermine la performance et les meilleurs résultats, mais c'est un facteur qui peut compter pour 20 à 30 pour cent des résultats. A ce niveau la question qui peut se poser est : qu'est ce qui influence ce climat ?

Environ 50 à 70 pour cent des perceptions ont montré que le climat peut être rattaché aux actions d'une seule personne : c'est le leader, le chef du groupe. En effet « plus que n'importe qui d'autre, le chef du groupe crée les conditions qui déterminent directement la capacité des individus à bien travailler...L'état émotionnel des meneurs et les actions qui en découlent ont une influence directe sur le moral de leurs équipes, et partant, leurs performances » (Goleman et al, 2005, p 36).

L'étude de Goleman a montré que les leaders (les chefs de groupes) ayant les compétences comportementales peuvent diffuser la résonance dans leurs groupes.

La résonance est un climat émotionnel positif généré par la capacité d'un leader à gérer, orienter et aider un groupe à atteindre ses objectifs. Elle se concrétise par un climat enthousiaste et une écoute des sentiments des individus. Au contraire, la dissonance est un climat émotionnel négatif caractérisé par l'absence d'harmonie et d'enthousiasme.

« Les meneurs ayant le sens de la collaboration parviennent à canaliser les énergies du groupe sur les tâches à accomplir tout en préservant la qualité des relations entre ses membres. Ils créent naturellement un climat amical, mais néanmoins efficace, qui motive tous les esprits » (Goleman et al, 2005, p 34).

3-2 : Style de management dans les cabinets d'audit

Plusieurs recherches ont traité du style de leadership dans les entreprises et les organisations professionnelles. Goleman et al ont différencié leur recherche par l'identification des capacités d'intelligence comportementale que requiert chacun de ces styles et l'incidence des différents styles sur le climat émotionnel au sein du groupe.

Les styles de leadership favorisant la résonance identifiés par Goleman et al sont au nombre de quatre : la visionnaire, l'entraîneur, le partenaire et le démocratique.

Le style visionnaire : les chefs visionnaires laissent leurs collaborateurs libres pour innover, expérimenter et prendre des risques calculés pour atteindre leur objectif. Ils insufflent à leur collaborateur le sentiment de leur contribution à un grand objectif commun.

Les compétences comportementales qui étayent le style visionnaire : la confiance en soi, la conscience de soi, l'empathie, l'honnêteté et la transparence.

Le style entraîneur³⁸ : Les leaders entraîneurs entretiennent la motivation de leurs collaborateurs, ils leur donnent confiance pour l'accomplissement de missions motivantes qui les amènent à se dépasser et ils peuvent tolérer l'échec à court terme. En fait, les entraîneurs aident leurs collaborateurs à progresser leurs talents et leur confiance en soi, comme ils les aident à travailler de façon plus autonome et à des niveaux de performances supérieurs.

Les compétences comportementales qui caractérisent le style entraîneur : le développement des autres, la conscience émotionnelles de soi et l'empathie. En deux mots, les entraîneurs se comportent comme conseillers.

Le style partenaire³⁹ : Les leaders partenaires s'intéressent aux collaborateurs en tant qu'individus, à leurs sentiments et à leurs émotions. Ils renforcent les liens entre individus.

³⁸ « Les entraîneurs aident les individus à identifier leurs points forts et leurs faiblesses, pour les relier à leur aspirations personnelles et professionnelles. Ils encouragent les collaborateurs à se fixer des objectifs de développement à long terme et les aident à conceptualiser un plan pour atteindre ces objectifs » (Goleman et al, 2005, p 86).

³⁹ « Ces leaders tendent également à valoriser les individus et leurs sentiments, mettant moins l'accent sur la réalisation des tâches et des objectifs que sur les besoins émotionnels des individus. Ils font leur possible pour que les gens soient contents, pour créer l'harmonie et pour construire la résonance collective » (Goleman et al, 2005, p 89).

Le style partenaire est employé pour augmenter l'harmonie d'une équipe, améliorer son moral, renforcer la communication ou réinstaurer la confiance dans une entreprise (Goleman et al). En dépit de son impact positif sur le climat d'un groupe, ce style ne devrait pas être utilisé seul parce qu'il peut favoriser une certaine négligence en terme de performances.

L'empathie constitue la compétence fondamentale pour ce style de leadership.

Le style démocratique : « L'approche démocratique est la plus efficace lorsque le leader hésite sur l'orientation à prendre et a besoin de recueillir les idées de collaborateurs compétents » (Goleman et al, 2005, p 94).

Le leader démocratique consacre du temps à écouter les préoccupations et les propositions de ses employés. De cette manière il peut connaître la réalité de l'entreprise et peut faire émerger de nouvelles idées. Le style démocratique préserve le moral du groupe, maintient la confiance entre les individus, et il a un impact positif sur le climat émotionnel.

Les compétences comportementales sur lesquelles s'appuie le style démocratique sont : le travail d'équipe, la collaboration, l'empathie, la gestion des conflits et l'influence. « Les meneurs démocratiques donnent le sentiment qu'ils s'intéressent réellement aux individus, à leurs préoccupations et qu'ils sont disponibles pour les écouter. Ils sont également de véritables collaborateurs, travaillant avec une mentalité d'équipier plutôt que de supérieur hiérarchique. Et ils savent comment réprimer les conflits et créer un sentiment d'harmonie en réparant les désaccords au sein d'un groupe » (Goleman et al, 2005, p 95).

D'autres styles de leadership peuvent avoir un impact sur le climat émotionnel au travail : le style gagnant et le style autoritaire.

Le style gagnant : le leader gagnant cherche des performances exceptionnelles. « Il est obsédé par l'idée de faire mieux et plus vite et l'exige de tous » (Goleman et al, 2005, p 98). Lorsqu'il est appliqué de manière excessive, le style gagnant peut engendrer chez les collaborateurs un sentiment d'harcèlement et d'anxiété. Il fait la pression sur les collaborateurs pour réaliser ses objectifs.

Le style gagnant repose sur la volonté de dépassement de soi, l'esprit d'initiative et la mentalité du gagnant à saisir ou créer des opportunités de progrès. Lorsqu'il est appliqué avec le style visionnaire ou partenaire, il donne de meilleurs résultats. En revanche, le style gagnant provoque souvent la dissonance : il focalise seulement sur la performance au

travail sans donner intérêt aux collaborateurs et à leur état d'esprit, il manque d'empathie, de conscience de soi et de gestion de soi.

Le style autoritaire : « Les meneurs autoritaires exigent de tous qu'ils se conforment instantanément aux ordres, mais ne prennent pas la peine d'expliquer pourquoi. Si les subordonnés refusent de se soumettre à leurs ordres sans poser de question, ils ont recours à la menace » (Goleman et al, 2002, p 103).

En dépit de ses effets désastreux sur le climat émotionnel du groupe, ce style de commandement pourrait être utilisé judicieusement dans les situations d'urgence ou de crise exigeant une transformation urgente et rapide. Les dirigeants ayant les compétences d'influence, de la volonté de réalisation et d'initiative, peuvent exécuter d'une façon efficace le style autoritaire. « La conscience de soi, la maîtrise de soi et l'empathie sont des garde-fous indispensables » (Goleman et al, 2005, p 106).

Il en résulte que les styles gagnant et autoritaire peuvent être efficaces pour l'organisation mais, il convient de les appliquer avec précaution et savoir faire. Le manque de conscience de soi, de maîtrise de soi et d'empathie peut provoquer une mauvaise ambiance de travail et un effet néfaste sur le climat émotionnel au travail.

D'où l'hypothèse 3 (H3) : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur l'ambiance au sein des cabinets d'audit.

CHAPITRE 3 : VERIFICATION EMPIRIQUE DES COMPETENCES COMPORTEMENTALES CRITIQUES

Dans ce chapitre nous procéderons à la présentation de la démarche et de la méthodologie utilisées pour la réalisation de cette enquête sur les compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes. Nous procéderons aussi à la présentation et à l'analyse des résultats obtenus. Au niveau de la première section, nous rappelons des principaux objectifs et des hypothèses proposées dans notre travail. La présentation de l'enquête, de l'échantillon et de la méthodologie fera l'objet de la deuxième section. Enfin, la présentation des résultats de l'enquête sera traitée au niveau de la troisième section.

Section 1: Rappel des objectifs et des hypothèses de recherches

L'objectif de notre travail est de :

- Montrer l'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes
- Identifier les compétences comportementales critiques, permettant la réussite des missions de commissariat aux comptes
- Présenter certains facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales

Pour la réalisation du deuxième objectif, nous allons tout d'abord essayer d'identifier les compétences comportementales critiques pour les missions d'audit. Ensuite, nous essayerons de vérifier si les compétences comportementales critiques ont une incidence sur la réussite des commissaires aux comptes. Pour ce faire, nous dégagerons les hypothèses de recherches suivantes :

- Hypothèse 1 : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la qualité d'audit.
- Hypothèse 2 : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.
- Hypothèse 3 : Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur l'ambiance au sein des cabinets d'audit.

Section 2: Présentation de l'enquête

1. Construction de l'enquête

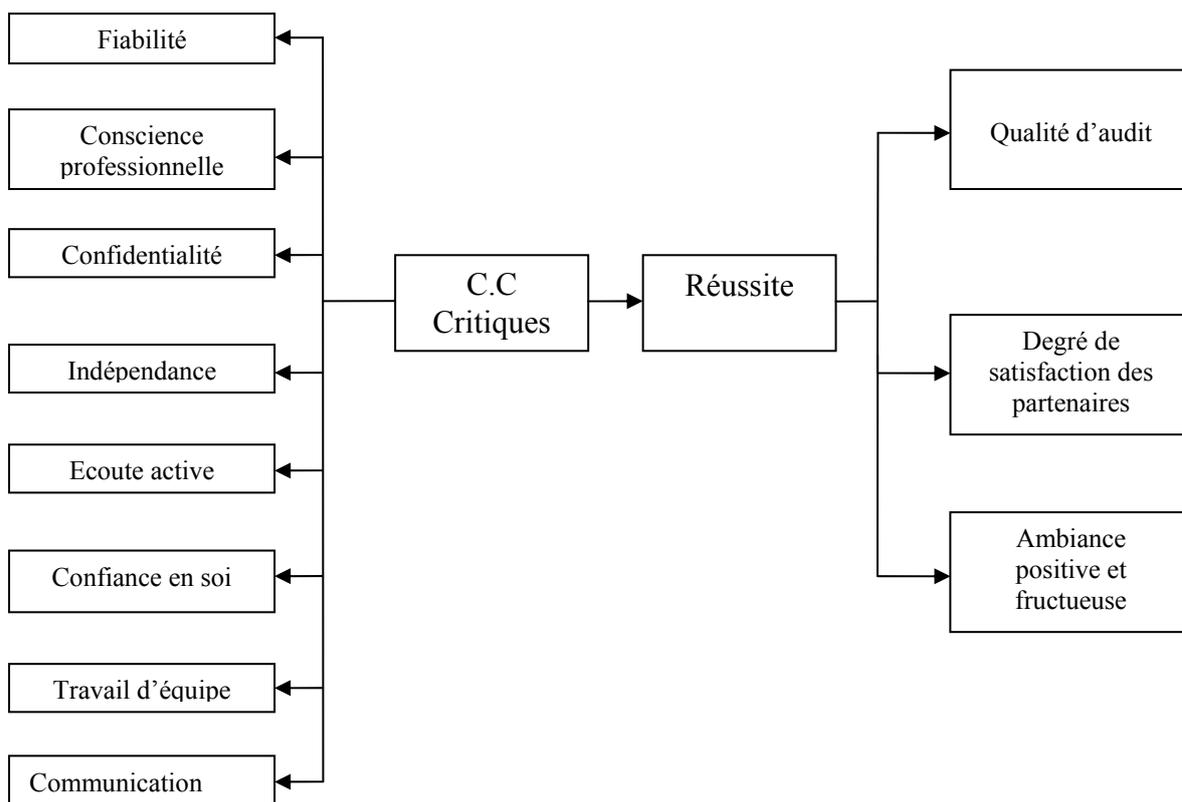
L'enquête a été menée à l'aide d'un questionnaire. Celui-ci a été construit sur la base des résultats de notre travail théorique. En effet, la revue de la littérature nous a permis de collecter un ensemble de concepts, que nous voulons tester dans le contexte tunisien.

Le questionnaire comporte trois parties (voir annexe 6). Il est structuré de la manière suivante :

- La première partie du questionnaire porte sur l'importance des compétences comportementales pour les missions de commissariat aux comptes. Cette première partie demande principalement à la personne interrogée d'indiquer le degré d'importance accordée à l'ensemble des compétences comportementales.
- La deuxième partie du questionnaire est consacrée à l'identification des compétences comportementales critiques permettant la réussite des missions de commissariat aux comptes. Pour cela nous nous basons seulement sur les compétences classées comme critiques par Yaich (2005). Notre enquête permet de confirmer ou d'infirmer cette hypothèse. Pour cette partie notre modèle de recherche peut être le suivant :

Modèle conceptuel de recherche

Impact du seuil critique comportemental sur la réussite des missions d'audit



- La troisième partie du questionnaire traite de certains facteurs qui peuvent avoir une influence sur l'acquisition et le développement des compétences comportementales. Il s'agit d'une collecte d'avis sur des propositions prédéfinies (à partir de la partie théorique).

Les modes de réponses aux questions proposées au niveau du questionnaire sont les suivants:

Pour les questions de la première partie : la personne interrogée est appelée à indiquer pour chacune des compétences comportementales génériques le degré d'importance selon une échelle de mesure (échelle de notation⁴⁰ appelée échelle de Likert). L'échelle de mesure est la suivante :

Pas du tout important – Peu important – Moyennement important – Important- Très important (codifiée respectivement par : 1, 2, 3, 4, 5).

Pour les questions de la deuxième partie : la personne interrogée est appelée à mentionner la fréquence d'observation de certaines compétences et la fréquence de survenance de certains faits lors des missions de commissariat aux comptes et ce selon une échelle de mesure de fréquence (échelle de Likert). L'échelle de mesure est la suivante :

⁴⁰ Une échelle de notation appelée aussi échelle d'attitude permet au répondant d'indiquer à l'enquêteur la position qui reflète le mieux ses sentiments.

Très souvent – Assez souvent – Parfois – Rarement – Jamais (codifiée respectivement par : 5, 4, 3, 2, 1).

Pour les questions de la troisième partie : la personne interrogée est appelée à exprimer son degré d'accord ou de désaccord par rapport à des propositions. L'échelle de mesure utilisée (échelle de Likert)⁴¹ est la suivante :

Pas du tout d'accord – Plutôt pas d'accord – Neutre – Plutôt d'accord – Tout à fait d'accord (codifiée respectivement par : 1, 2, 3, 4, 5).

2. Champs de l'enquête et caractéristique de l'échantillon

2-1 : Champs de l'enquête

L'enquête a été menée à l'aide d'un questionnaire auprès des experts comptables membres de l'ordre des experts comptables de Tunisie.

Le questionnaire a été remis à 300 experts comptables soit 60,85% de la population⁴² totale des experts comptables par différents voie :

- Par voie classique : de main en main; une relance est effectuée périodiquement.
- Par voie électronique : une relance électronique est effectuée tous les dix jours avec un maximum de trois relances pour les professionnels qui ne se sont pas manifestés.

Le nombre total des réponses s'élève à 50 soit un taux de réponse de 16,67 %.

2-2 : Caractéristiques de l'échantillon

Les cabinets faisant partie de notre échantillon présentent les caractéristiques suivantes :

Tableau 1 : Répartition des cabinets selon la proportion relative aux missions de commissariat aux comptes dans leurs revenus

Proportion des missions de CAC	Fréquence	Pourcentage
- Moins que 50% (entre 20% et 49%)	17	34%
- Plus que 50% (entre 50% et 90%)	33	66%
Total	50	100%

Pour la majorité des cabinets de notre échantillon (66%), les missions de commissariat aux comptes présentent plus que 50% de leurs revenus. Cette répartition est acceptable du fait que notre recherche est orientée vers les missions de commissariat aux comptes. Il est à

⁴¹ L'échelle de Likert : « on demande à l'interviewé de se placer sur un continuum par rapport à une série d'opinions portant, en principe, sur le même sujet et pour les quelles il doit exprimer son plus ou moins grand accord (ou désaccord) en choisissant entre cinq réponses possible » (Everard et al, 1998, p 266).

⁴² Le nombre total des experts comptables inscrit dans le tableau de l'OECT à la date de début de notre enquête est de 493.

remarquer aussi que tous les répondants exercent des missions de CAC (le minimum de proportion c'est 20%).

Tableau 2 : Répartition des cabinets selon leur appartenance à des réseaux internationaux

Appartenance à un réseau international	Fréquence	Pourcentage
- Oui	15	30%
- Non	35	70%
Total	50	100%

Parmi les cabinets répondants, 15 cabinets appartiennent à des réseaux internationaux, ils représentent 30% de l'ensemble des répondants.

Tableau 3 : Répartition des cabinets selon la durée d'exercice de la profession de CAC

Durée d'exercice de la profession de CAC	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage cumulé
- Moins de 5 ans	5	10%	10%
- Entre 5 et 10 ans	27	54%	64%
- Entre 10 et 20 ans	12	24%	88%
- Plus de 20 ans	6	12%	100%
Total	50	100%	

Notons à ce niveau que 54% des répondants exercent les missions de CAC entre 5 et 10 ans. Seulement 36% des répondants sont suffisamment expérimentés dans ce domaine (plus que 10 ans). En revanche, 10% des répondants ont une expérience mineure dans ce type de missions (moins de 5 ans). Nous considérons que le nombre des cabinets appartenant à ce dernier groupe de répondants n'est pas important (5), leurs réponses n'ont pas d'effet significatif sur les résultats de notre enquête.

Tableau 4 : Répartition des cabinets selon le nombre de collaborateurs

Nombre total des collaborateurs	Fréquence	Pourcentage
- Entre 3 et 10 collaborateurs	38	76%
- Entre 11 et 20 collaborateurs	5	10%
- Plus de 20 collaborateurs	7	14%
Total	50	100%

Le nombre de collaborateur est très variable allant de 3 collaborateurs à 39 collaborateurs dans certain cas. Nous avons réparti les cabinets de notre échantillon en trois classes : la première embauche des collaborateurs entre 3 et 10 ; la deuxième ayant des collaborateurs entre 10 et 20, et la troisième catégorie a plus que 20 collaborateurs.

Nous remarquons que la majorité des cabinets appartient à la première classe (76%). Ceci est tout à fait normal du fait que 64% des cabinets sont relativement jeunes « moins de 10 ans d'expérience ».

3. Méthodologie

Au niveau de ce paragraphe, nous intéresserons à exposer brièvement les principales méthodes d'analyse utilisées pour la présentation et l'interprétation des résultats de notre enquête. Le traitement des données de notre enquête est facilité par l'utilisation d'un logiciel SPSS.11.

3-1 : La méthode descriptive

Il s'agit d'un ensemble de méthodes ayant pour objectif de présenter de façon synthétique les données recueillies. Ces méthodes sont qualifiées de méthodes statistiques descriptives. « Elles permettent de visualiser une situation et, souvent de classer, de catégoriser des variables ou des observations » (Evrard et al, 1998, p 25).

L'analyse descriptive nous permet de connaître des fréquences de répondants, des pourcentages, des moyennes Nous avons utilisé cette méthode aussi bien pour l'analyse du premier et du troisième objectif. Nous avons utilisé l'analyse factorielle pour l'identification des compétences comportementales critiques.

L'analyse factorielle :

Selon Evrard (1998), le choix d'une méthode d'analyse factorielle est un choix d'une procédure de calcul pour extraire les facteurs à partir de l'ensemble des variables. Dans notre cas nous avons choisis de procéder par une analyse en composantes principales (ACP).

Les étapes d'une analyse en composantes principales :

1- Vérification des conditions d'application de l'ACP :

- Le déterminant est différent de 0
- Indice KMO⁴³ > 0,5 et Indice de Bartlett⁴⁴ $p < 5\%$

2- Détermination du nombre de facteurs optimal :

Pour la détermination du nombre de facteurs optimal nous nous sommes basés sur le critère de Kaiser⁴⁵.

⁴³ KMO : Kaiser, Mayer et Olkin

⁴⁴ p : c'est le risque de se tromper en rejetant H_0 sachant que H_0 est vraie. H_0 : la matrice de corrélation est une matrice unité (= 1) c'est-à-dire l'inexistence d'une corrélation entre les variables. Si $p < 5\%$: le risque est faible et il y a un minimum de corrélation entre les variables.

⁴⁵ Critère de Kaiser (Evrard et al, 1998):

- Retenir tous les facteurs ayant une Valeur Propre > 1

3- Nommer les facteurs

En premier lieu, il faut identifier la composition de chaque facteur c'est-à-dire l'ensemble des variables qui appartiennent à un facteur donné (lecture de la matrice des composantes). Une variable appartient à un facteur donné, lorsque le coefficient de corrélation entre cette variable et l'axe du facteur (loading) est $> 0,5$. Dans le cas où les variables sont « à cheval » entre deux ou plusieurs facteurs, il faut refaire l'ACP avec rotation des axes : rotation Varimax⁴⁶. Après la rotation, il ya lieu d'identifier à nouveau les composantes de chaque facteur (Matrice des composantes après rotation).

La dernière étape consiste à nommer les facteurs selon leur composition.

L'analyse de la fiabilité

« La fiabilité est concernée par la réduction de la partie aléatoire de l'erreur de mesure ; l'objectif est, si on mesure plusieurs fois le même phénomène avec le même instrument, d'aboutir à des résultats aussi proches que possible » (Everard et al, 1998, p 289). Un indicateur, permettant de mesurer la fiabilité d'un ensemble de questions (ou items) censées contribuer mesurer un phénomène, est appelé *l'alpha de Cronbach* (α).

« Ainsi, quand les questions ont un α qui se rapproche de 1, l'échelle (c'est-à-dire l'ensemble des items) a une bonne cohérence interne ; les questions censées mesurer la même chose mesurent effectivement la même chose. . . On considère (selon Nunnally, 1967) que pour une étude exploratoire, l' α est acceptable s'il est compris entre 0,6 et 0,8 ; pour une étude confirmatoire, une valeur supérieur à 0,8 est recommandée » (Everard et al, 1998, p 292).

3-2 : la méthode explicative

L'analyse discriminante :

« L'objet de l'analyse discriminante est d'étudier les relations entre une variable à expliquer nominale et un ensemble de variables explicatives quantitatives (de proportion ou d'intervalle) » (Everard, 1998, p 476).

L'analyse discriminante a deux buts principaux : déterminer les variables explicatives qui expliquent le mieux l'appartenance à un groupe, et prédire l'appartenance à un groupe d'un

- Le pourcentage de variance récupérée expliquée est proche de 1 (on peut admettre 0,8 ou même 0,7), le pourcentage de variance récupérée cumulée est $> 0,5$

- S'assurer que le minimum de facteurs récupère le maximum d'informations initiales

⁴⁶ Rotation Varimax : c'est une rotation orthogonale basée sur la maximisation des coefficients de corrélation des variables les plus corrélées (Everard et al, 1998, P 384).

individu. Dans notre cas l'AD aura pour objectif de déterminer les compétences comportementales critiques (déjà identifiées en utilisant l'ACP) qui peuvent expliquer la réussite des missions de commissariat aux comptes.

Données et hypothèses de base :

- La variable à expliquer est nominale (codée par 0 ou 1)
- La variable explicative est métrique (mesurable selon une échelle)

Les étapes de l'analyse ⁴⁷:

Etape 1 : Estimation des coefficients de la fonction discriminante

L'expression d'une fonction discriminante est la suivante :

$$D = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_k X_k$$

D : score discriminant,

b_i : coefficient discriminant (à estimer),

X_1, X_2, X_k : variables indépendantes (explicatives)

Cette formule permet d'exprimer des scores, qui permettront d'affecter des individus à des groupes différents. Les coefficients b_i sont donc choisis de manière à ce que le calcul aboutisse à la « meilleure » séparation possible des individus.

Etape 2 : Interprétation de la fonction discriminante

Cette étape permet de s'assurer du caractère significatif et du caractère explicatif global de la fonction. Trois indicateurs sont à prendre en compte :

- Pourcentage de variance reproduite : s'il y a une seule fonction discriminante, ce pourcentage est de 100%
- Corrélation globale : plus cette mesure est proche de 1, meilleure est l'adéquation entre les groupes constitués et les variables ayant servi à construire ces groupes. En élevant au carré, nous obtenons le coefficient de détermination (R^2) interprété comme le pourcentage de variance de la variable dépendante **expliquée globalement** par le modèle.
- Lambda de Wilks : le λ de Wilks doit être le plus faible possible. Avec $\lambda = 1$ les centroïdes sont égaux pour tous les groupes et aucune distinction entre les groupes n'est faisable, dans ce cas la fonction discriminante n'a pas d'intérêt.

⁴⁷ Les étapes de l'analyse discriminante selon Giannelloni J.L. et Vernet E. (1995).

Section 3: Présentation des résultats de l'enquête

1. Interprétation et discussion des résultats

1-1 : L'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes

En nous basant sur les travaux de Golman (1999) et Yaich (2005), un ensemble de compétences comportementales a été identifié et présenté dans le tableau suivant.

A travers notre enquête nous cherchons à montrer l'importance accordée aux compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes.

Tableau 5 : Tableau de fréquence

Les compétences comportementales génériques	Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	important	Très important
Exigence de perfection	-	-	(10) 20%	(24) 48%	(16) 32%
L'engagement	(1) 2%	(4) 8%	(20) 40%	(17) 34%	(8) 16%
L'initiative et l'anticipation	-	-	(12) 24%	(27) 54%	(11) 22%
L'innovation	-	(1) 2%	(7) 14%	(32) 64%	(10) 20%
L'optimisme	(2) 4%	(4) 8%	(3) 6%	(29) 58%	(12) 24%
L'intuition	(1) 2%	-	(4) 8%	(16) 32%	(29) 58%
L'écoute active	-	-	(1) 2%	(27) 54%	(22) 44%
La compréhension des autres	(1) 2%	(2) 4%	(16) 32%	(21) 42%	(10) 20%
La passion du service	(3) 6%	(4) 8%	(5) 10%	(13) 26%	(25) 50%
Développement des autres	-	-	(8) 16%	(29) 58%	(13) 26%
L'exploitation de la diversité	(1) 2%	(7) 14%	(10) 20%	(24) 48%	(8) 16%
Le sens politique	-	(6) 12%	(12) 24%	(27) 54%	(5) 10%
Exprimer sa gratitude	-	(2) 4%	(11) 22%	(24) 48%	(13) 26%
Rendre service en reconnaissance	-	-	(6) 12%	(29) 58%	(15) 30%
La gestion des attentes	-	(2) 4%	(16) 32%	(27) 54%	(5) 10%
L'ascendant	-	(2) 4%	(5) 10%	(31) 62%	(12) 24%
La communication	-	(1) 2%	-	(16) 32%	(33) 66%
Le charisme	-	-	(5) 10%	(14) 28%	(31) 62%
La courtoisie professionnelle	(1) 2%	-	(5) 10%	(30) 60%	(14) 28%
La direction et la motivation des autres	-	-	(1) 2%	(32) 64%	(17) 34%
Cristalliser les changements	-	(1) 2%	(2) 4%	(35) 70%	(12) 24%
Le sens de médiation	-	(2) 4%	(6) 12%	(27) 54%	(15) 30%
Nouer des liens	-	(1) 2%	(8) 16%	(29) 58%	(12) 24%
Le sens de collaboration et de coopération	-	(1) 2%	(3) 6%	(32) 64%	(14) 28%
L'esprit d'équipe	-	(1) 2%	(5) 10%	(16) 32%	(28) 56%
Réserve, discrétion et confidentialité	(1) 2%	(2) 4%	(3) 6%	(19) 38%	(25) 50%

Les compétences comportementales génériques	Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	important	Très important
Le contrôle de soi	(1) 2%	-	(8) 16%	(30) 60%	(11) 22%
La fiabilité	(1) 2%	-	(2) 4%	(11) 22%	(36) 72%
La conscience professionnelle	(1) 2%	-	(2) 4%	(17) 34%	(30) 60%
La souplesse	-	(1) 2%	(8) 16%	(32) 64%	(9) 18%
Le rapport avec l'argent	(1) 2%	(3) 6%	(11) 22%	(23) 46%	(12) 24%
L'indépendance d'esprit et l'objectivité	-	-	(5) 10%	(19) 38%	(26) 52%
Le courage	(1) 2%	(3) 6%	(6) 12%	(28) 56%	(12) 24%
La connaissance de soi émotionnelle	-	(3) 6%	(13) 26%	(26) 52%	(8) 16%
Une auto évaluation lucide	-	-	(6) 12%	(24) 48%	(20) 40%
L'estime de soi	-	-	(7) 14%	(28) 56%	(15) 30%
La conscience en soi	(2) 4%	(1) 2%	(9) 18%	(29) 58%	(9) 18%

Interprétation du tableau :

Ce tableau indique pour chaque degré d'importance accordé à une compétence comportementale le nombre de réponse (entre parenthèses) et le pourcentage de répondant l'ayant donné comme réponse.

L'interprétation de ce tableau nous permet de dégager trois groupes de répondants selon le degré d'importance accordé à chaque compétence.

Nous remarquons que la majorité des répondants affirme l'importance des compétences comportementales (Important ou très important). D'autres répondants, moins que les premiers, n'affirment pas l'importance des compétences comportementales, mais en même temps ils ne donnent pas une réponse négative. Ils pensent que les compétences comportementales sont moyennement importantes. Le troisième groupe de répondant (une minorité) n'accorde aucune importance à ces compétences.

Discussion des résultats :

L'intérêt de cette partie de l'enquête est de montrer l'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes. En conséquence, les compétences ayant les proportions les plus élevées de répondants dans la colonne « Très importants » représentent des compétences très importantes pour les missions de commissariats aux comptes. De ce fait nous pouvons classer ces compétences comportementales comme suit (selon l'ordre décroissant du pourcentage de répondants):

Tableau 6 : Classement des compétences comportementales très importantes

Compétences	% Très important
- Fiabilité	72%
- Communication	66%
- Charisme	62%
- Conscience professionnelle	60%
- L'intuition	58%
- L'esprit d'équipe	56%
- L'indépendance d'esprit et l'objectivité	52%
- Réserve discrétion et confidentialité	50%
- La passion du service	50%

Pour les autres compétences, elles sont aussi importantes (sauf l'engagement moyennement important), mais elles viennent en second lieu.

En outre, les compétences ayant les proportions cumulées les plus élevées (de répondants de la colonne « Important » et la colonne « très important ») représentent des compétences importantes pour les missions de commissariats aux comptes. De ce fait nous pouvons classer ces compétences comme suit (selon l'ordre décroissant du pourcentage de répondants):

Tableau 7 : Classement des compétences comportementales importantes

Compétences	% cumulé d'importance
- La communication	98%
- L'écoute active	98%
- La direction et la motivation des autres	98%
- La fiabilité	94%
- La conscience professionnelle	94%
- L'innovation	94%
- Cristalliser les changements	94%
- Le sens de collaboration et de coopération	92%
- L'indépendance d'esprit et l'objectivité	90%
- Le charisme	90%
- L'intuition	90%
- L'esprit d'équipe	88%
- Réserve discrétion et confidentialité	88%
- La courtoisie professionnelle	88%
- Une autoévaluation lucide	88%

1-2 : Identification des compétences comportementales critiques permettant la réussite des missions de commissariat aux comptes

Identification des compétences comportementales critiques

Nous avons appliqué une ACP sur les 30 items de compétences comportementales critiques. Les premiers résultats nous ont permis de retenir 10 facteurs qui récupèrent 74,644 % de l'information. Lors de l'étude de la fiabilité des divers facteurs, nous avons dû éliminer certains pour améliorer la fiabilité de ces facteurs. Les items éliminés sont :

- CCC 6 : vous tenez vos engagements et vos promesses
- CCC 8 : vous obtenez un engagement ferme de vos personnels sur la confidentialité
- CCC 11 : vous résistez aux pressions des dirigeants de l'entreprise audité
- CCC 12 : vous évitez les faits et les circonstances qui peuvent porter atteinte à votre indépendance d'esprit et à votre objectivité
- CCC 13 : vous acceptez une mission d'audit pour un client auquel vous avez déjà rendu service d'expertise
- CCC 21 : vous exprimez franchement votre désaccord ou votre avis face à des situations anormales ou risquées.

Dans une seconde étape, nous avons réutilisé l'ACP sur les items restants. Les nouveaux résultats de l'ACP ainsi que de l'analyse de fiabilité se présentent dans le tableau suivant :

Tableau 8 : Matrice des composantes après rotation

Facteur	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8
% variance expliquée	13,367	10,708	9,710	8,687	8,198	8,116	7,848	6,304
Fiabilité : α de Cronbach	0,7953	0,7546	0,6274	0,6756	0,6214	0,7329	0,7755	
CCC 3	0,823							
CCC 4	0,748							
CCC 7	0,730							
CCC 10	0,623							
CCC 2	0,537							
CCC 18		0,811						
CCC 16		0,695						
CCC 14		0,666						
CCC 15		0,628						
CCC 1			0,809					
CCC 27			0,721					

CCC 22				0,767				
CCC 20				0,722				
CCC 24				0,554				
CCC 17				0,540				
CCC 5					0,810			
CCC 9					0,757			
CCC 19					0,538			
CCC 26						0,883		
CCC 25						0,801		
CCC 30							0,833	
CCC 28							0,691	
CCC 29							0,575	
CCC 23								0,881

Déterminant = $2,573 \text{ E}^{-06} \neq \text{de } 0$

KMO = $0,682 > 0,5$

Bartlett : $p = 0 < 5\%$

Interprétation du tableau :

Les 8 facteurs dégagés récupèrent 72,93 % de l'information initiale > 50%.

Chaque facteur est composé d'un ensemble d'items:

Facteur 1 :

Ce facteur est composé de cinq items, il récupère 13,367% de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,7953 (compris entre 0,6 et 0,8) d'après Nunnally (1967). Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 3 : Lorsque vous rapportez un fait, vous le décrivez d'une manière exacte et conforme
- CCC 4 : Vous êtes organisé et méticuleux dans votre travail
- CCC 7 : Vous vous assurez que les collaborateurs sont formés en matière de secret professionnel
- CCC 10 : Vous êtes capable de porter un jugement affranchi de toute influence exercée par le client
- CCC 2 : Vous prenez les précautions nécessaires et vous procédez aux vérifications possibles pour auto contrôler votre travail

Nous remarquons que certains items (2 et 3) font référence à la fiabilité comme compétence, l'item 4 se réfère à la conscience professionnelle, l'item 7 se réfère à la confidentialité et l'item 10 fait référence à la compétence d'indépendance d'esprit et l'objectivité.

Par conséquent, ce facteur renferme les trois compétences comportementales critiques de base (à savoir la fiabilité, la conscience professionnelle et la confidentialité) et l'indépendance. Nous pouvons nommer ce facteur : **Compétences comportementales critique de base (Le professionnalisme)**

Facteur 2 :

Ce facteur est composé de quatre items, il récupère 10,708 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,7546 (compris entre 0,6 et 0,8). Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 18 : Vous pouvez saisir le point de vue de l'autre
- CCC 16 : Lors des discussions vous pouvez gagner la sympathie de l'autre et son estime en retour
- CCC 14 : Vous donnez l'occasion au client de clarifier ses intentions et ses besoins
- CCC 15 : Vous avez le désir et la capacité d'écouter l'autre avec sensibilité et respect

Nous remarquons que la totalité des items fait référence à l'écoute active comme compétence. Par conséquent, nous pouvons nommer ce facteur : **Ecoute active**

Facteur 3 :

Ce facteur est composé de deux items, il récupère 9,710 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,6274. Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 1 : Vous permettez volontiers la traçabilité de vos activités
- CCC 27 : Vous cherchez la compréhension réciproque et vous êtes ouverts à l'échange d'informations

Nous remarquons que l'item 1 fait référence à la fiabilité comme compétence, l'item 27 se réfère à la communication.

Par conséquent, ces deux items sont dépendants. Nous pouvons nommer ce facteur : **Honnêteté et transparence.**

Facteur 4 :

Ce facteur est composé de quatre items, il récupère 8,687 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,6756. Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 20 : Vous êtes résolu
- CCC 24 : Vous donnez votre avis de façon claire et concise
- CCC 22 : Vous êtes capable de défendre des points de vue non conventionnels
- CCC 17 : Vous vous donnez le temps de réfléchir

Nous remarquons que certains items (20 et 22) font référence à la confiance en soi comme compétence, l'item 24 se réfère à la communication et l'item 17 se réfère à l'écoute active.

Par conséquent, ceux qui possèdent cette compétence sont résolu dans leurs décisions, se donnent un temps de réfléchir, donnent leur avis de façon claire et concise et ils sont capable de défendre des points de vue non conventionnels. Nous pouvons nommer ce facteur : **La confiance en soi**

Facteur 5 :

Ce facteur est composé de trois items, il récupère 8,198 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,6214. Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 5 : Vous acceptez la soumission aux exigences et impératifs du métier
- CCC 9 : Vous empêchez que des informations parviennent de façon fortuite à la connaissance des membres du cabinet non impliqués dans la mission d'audit
- CCC 19 : Vous êtes capable de prendre des risques pour ce que vous estimez juste

Nous remarquons que les trois items (5, 9, 19) font référence à trois compétences différentes soit respectivement la conscience professionnelle, la confidentialité et la confiance en soi.

Par conséquent, nous pouvons nommer ce facteur : **La forte personnalité**

Facteur 6 :

Ce facteur est composé de deux items, il récupère 8,116 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,7329. Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 26 : Lors des réunions, vous écoutez, émettez et percevez la communication non verbale (gestes de corps, de visage ...)
- CCC 25 : Vous acceptez les concessions mutuelles, Vous saisissez les signaux émotionnels et vous adoptez votre message à votre interlocuteur.

Nous remarquons que les deux items font référence à la communication comme compétence. Par conséquent, nous pouvons nommer ce facteur : **La communication non verbale**

Facteur 7 :

Ce facteur est composé de trois items, il récupère 7,848 % de l'information initiale. Ce facteur est acceptable puisque son α de Cronbach est de 0,7755. Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur les items qui le composent à savoir :

- CCC 30 : Vous saisissez l'impact de votre travail sur les autres, vous les alertez et les informez en temps opportun
- CCC 28 : Vous aimez soutenir et encourager les autres
- CCC 29 : Vous êtes prêt à offrir votre aide pour vos collaborateurs

Nous remarquons que les trois items font référence au travail d'équipe comme compétence. Par conséquent, nous pouvons nommer ce facteur : **Le travail d'équipe**

Facteurs 8 :

Ce facteur est composé d'un seul item, il récupère 6,304 % de l'information initiale.

Pour nommer ce facteur, nous nous sommes basés sur l'item qui le compose à savoir :

- CCC 23 : Pour bien comprendre les propos reçus, vous reformulez le message reçu et vous questionnez à nouveau (communication)

Nous pouvons nommer ce facteur : **La communication verbale**

Discussion des résultats :

Les compétences comportementales critiques que nous avons pût dégagées à travers une première exploitation du questionnaire sont au nombre de huit, elles reproduisent l'ensemble des compétences proposées par Yaich (2005) mais avec un autre classement.

Notre premier facteur réuni entre la fiabilité, la conscience professionnelle, la confidentialité et l'indépendance d'esprit et l'objectivité. Nous pouvons conclure que l'indépendance est fortement corrélée (loading : 0,623) avec les autres composantes de ce facteur. Comme la fiabilité, la conscience professionnelle et la confidentialité forment les compétences comportementales critiques de base pour l'ensemble des métiers comptables, l'indépendance d'esprit et l'objectivité pourrait être aussi une compétence comportementale critique de base. En revanche, ce résultat ne peut pas être accepté en raison du fait que l'expert comptable ne se trouve pas indépendant dans l'exécution des métiers comptables autre que la certification.

Le sixième et le huitième facteur représentent respectivement la communication non verbale et la communication verbale, de ce fait ils peuvent être regroupé en une seule compétence c'est « la communication ».

Le troisième et le cinquième facteur représentent deux compétences qui ne figurent pas dans la typologie proposée par Yaich (2005), mais y figurent d'une façon implicite.

Le troisième facteur nommé Honnêteté et transparence figure dans le modèle de Yaich au niveau de la compétence fiabilité, et le cinquième facteur nommé forte personnalité apparaît au niveau de compétence de confiance en soi.

Vérification des hypothèses de recherche :

Pour la vérification de nos hypothèses de recherches, nous avons procédé par « Analyse discriminante ». Cette méthode permet d'étudier la relation entre une variable à expliquer⁴⁸ et un ensemble de variables explicatives. Dans notre cas la variable à expliquer dans l'hypothèse une c'est la qualité d'audit, dans la deuxième hypothèse c'est la satisfaction des partenaires de l'entreprise, et dans la troisième hypothèse c'est l'ambiance au sein des

⁴⁸ L'analyse discriminante ne s'applique que pour des variables à expliquer de type nominales. Nous avons procédé alors à une nouvelle codification de ces variables : nous avons constaté aux niveaux des questions relatives à la qualité, la satisfaction et l'ambiance, que les réponses de type « jamais » ou « rarement » sont très négligeables (voir même inexistantes), les réponses de type « parfois » sont aussi très rares. La tendance des réponses varie entre « assez souvent » et « très souvent ». En vue de partager notre échantillon en deux groupes de répondants, nous avons regroupé les réponses à faibles fréquences avec celles de type « assez souvent ». Nous avons remplacé les valeurs de type « 1, 2, 3 et 4 » par une note « 1 » et la valeur « 5 » par « 2 ».

cabinets d'audit. Quant aux variables explicatives ce sont les compétences comportementales critiques que nous avons envisagé au niveau du paragraphe précédent.

A l'issu de l'analyse en composantes principales, nous avons pu dégager huit facteurs qui représentent huit compétences critiques, ce qui nous amènera à subdiviser les trois hypothèses initiales en sous hypothèses.

- **Hypothèse 1 (H1)**: les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la qualité d'audit.

La vérification de H1 nécessitera la vérification des huit sous hypothèses suivantes :

H1-1 : Le professionnalisme a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-2 : L'écoute active a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-3 : L'honnêteté a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-4 : La confiance en soi a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-5 : La forte personnalité a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-6 : La communication non verbale a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-7 : Le travail d'équipe a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-8 : La communication verbale a un impact positif sur la qualité d'audit.

Etape 1 : Estimation des coefficients de la fonction discriminante

Pour l'estimation des coefficients de la fonction discriminante, il y a lieu de vérifier en premier lieu le test d'égalité des moyennes des groupes pour savoir s'il y a une différence significative entre les groupes

Tableau 9 : Test d'égalité des moyennes des groupes (ANOVA)

Variables (les compétences critiques)	Lambda de Wilks	F	Seuil de Signification
Professionalisme	0,940	3,039	0,088
Ecoute active	0,908	4,871	0,032
Honnêteté	1,000	0,001	0,971
Confiance en soi	0,976	1,182	0,282
Personnalité forte	0,976	1,172	0,284
Communication non verbale	1,000	0,005	0,942
Travail d'équipe	0,976	1,194	0,280
Communication verbale	1,000	0,001	0,981

La valeur F indique pour chaque compétence critique s'il y a une différence significative ou non entre les deux groupes. De la même manière un λ de Wilks fort indique une variance intergroupe forte, alors un λ peu élevé indique le contraire.

Dans notre cas, seuls les compétences professionnalisme et écoute active sont significatives (accepter un risque d'erreur de 10%).

Il s'agit par la suite de voir les coefficients de l'équation discriminante pour confirmer les résultats du test d'égalité des moyennes.

Tableau 10 : Coefficients de l'équation discriminante

Variabes (les compétences critiques)	Standardisés	Non standardisés
Professionnalisme	0,461	0,840
Ecoute active	0,853	1,585
Honnêteté	-0,491	-0,687
Confiance en soi	-0,075	-0,149
Personnalité forte	0,156	0,212
Communication non verbale	-0,235	-0,285
Travail d'équipe	0,094	0,156
Communication verbale	-0,041	-0,043
Constante		-7,259

Il est à remarquer que le poids le plus important est affecté à la compétence « écoute active », un poids moins important est affecté à la compétence « professionnalisme », puis « la forte personnalité » et « le travail d'équipe ». A l'inverse un poids très faible est affecté à « l'honnêteté ».

Il en résulte que les commissaires aux comptes qui ont une meilleure qualité d'audit ont les caractéristiques suivantes :

- Sont capable d'écouter tout ce que les autres ont à dire (les clients ou les collaborateurs), et de saisir ce qu'ils veulent signifier,
- Sont capable de porter un jugement affranchi de toute influence et sont capables d'assumer la responsabilité de leur objectifs.

Etape 2 : Interprétation de la fonction discriminante

Tableau 11 : Récapitulatif des fonctions discriminantes canonique

Fonction	Val Propre	% variance	% cumulé	Corrélation Canonique	Lambda Wilks	Khi-deux	Ddi	Signification
1	0,128	100,0	100,0	0,337	0,886	5,886	2	0,058

La corrélation est de 0,337 soit 11,36% ($0,337^2$) de variance de la qualité d'audit est expliquée par le modèle. Ce résultat pourrait être acceptable, d'où l'existence de deux groupes est justifiée et la fonction discriminante explique une partie non négligeable des différences entre ces deux groupes.

Pour améliorer les résultats, Une deuxième AD a été opérée sur ces deux compétences : « l'écoute active » et « le professionnalisme », les nouveaux coefficients de la fonction discriminante sont :

Tableau 12 : Coefficient des fonctions discriminantes canoniques

Variables (les compétences critiques)	Standardisés	Non standardisés
Professionnalisme	0,480	0,875
Ecoute active	0,746	1,386
Constante		- 9,749

- **Hypothèse 2 (H2)**: Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

La vérification de H2 nécessitera la vérification des huit sous hypothèses suivantes :

H2-1 : Le professionnalisme a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-2 : L'écoute active a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-3 : L'honnêteté a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-4 : La confiance en soi a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-5 : La forte personnalité a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-6 : La communication non verbale a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-7 : Le travail d'équipe a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

H2-8 : La communication verbale a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise.

Etape 1 : Estimation des coefficients de la fonction discriminante

Pour l'estimation des coefficients de la fonction discriminante, il y a lieu de vérifier en premier lieu le test d'égalité des moyennes des groupes pour savoir s'il y a une différence significative entre les groupes

Tableau 13 : Test d'égalité des moyennes des groupes (ANOVA)

Variabiles (les compétences critiques)	Lambda de Wilks	F	Seuil de Signification
Professionalisme	0,955	2,258	0,139
Ecoute active	0,997	0,127	0,724
Honnêteté	0,999	0,040	0,842
Confiance en soi	0,908	4,840	0,033
Personnalité forte	0,959	2,065	0,157
Communication non verbale	1,000	0,002	0,968
Travail d'équipe	0,983	0,830	0,367
Communication verbale	1,000	0,015	0,903

La valeur F indique pour chaque compétence critique s'il y a une différence significative ou non entre les deux groupes. Dans notre cas, seule la compétence confiance en soi est significative (valeur de F un peu élevée et seuil de signification < 5%).

Il s'agit par la suite de voir les coefficients de l'équation discriminante.

Tableau 14 : Coefficients de l'équation discriminante

Variabiles (les compétences critiques)	Standardisés	Non standardisés
Professionalisme	0,403	0,730
Ecoute active	-0,384	-0,681
Honnêteté	-0,392	-0,549
Confiance en soi	0,830	1,697
Personnalité forte	0,259	0,354
Communication non verbale	0,168	0,203
Travail d'équipe	0,140	-0,232
Communication verbale	-0,308	-0,320
Constante		-7,045

Il est à remarquer que le poids le plus important est affecté à la compétence « confiance en soi », un poids moins important est affecté à la compétence « professionalisme », puis « la forte personnalité ». A l'inverse un poids très faible est affecté à « l'écoute active ».

Etape 2 : Interprétation de la fonction discriminante

Tableau 15 : Récapitulatif des fonctions discriminantes canonique

Fonction	Val Propre	% variance	% cumulé	Corrélation Canonique	Lambda Wilks	Khi-deux	Ddi	Signification
1	0,178	100,0	100,0	0,388	0,849	7,190	8	0,516

La corrélation est de 0,388, en revanche le seuil de signification est de 0,516 > 5%. Les critères d'application de la fonction discriminante ne sont pas vérifiés. De ce fait, ce résultat ne pourrait pas être acceptable. D'où l'inexistence d'une fonction discriminante significative.

- **Hypothèse 3 (H3)**: Les compétences comportementales critiques ont un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

La vérification de H3 nécessitera la vérification des huit sous hypothèses suivantes :

H3-1 : Le professionnalisme a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-2 : L'écoute active a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-3 : L'honnêteté a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-4 : La confiance en soi a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-5 : La forte personnalité a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-6 : La communication non verbale a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-7 : Le travail d'équipe a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-8 : La communication verbale a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

Etape 1 : Estimation des coefficients de la fonction discriminante

Pour l'estimation des coefficients de la fonction discriminante, il y a lieu de vérifier en premier lieu le test d'égalité des moyennes des groupes pour savoir s'il y a une différence significative entre les groupes.

Tableau 16 : Test d'égalité des moyennes des groupes (ANOVA)

Variables (les compétences critiques)	Lambda de Wilks	F	Seuil de Signification
Professionalisme	0,854	8,184	0,006
Ecoute active	0,910	4,721	0,035
Honnêteté	0,904	5,081	0,029
Confiance en soi	0,987	0,611	0,438
Personnalité forte	0,956	2,232	0,142
Communication non verbale	1,000	0,006	0,940
Travail d'équipe	0,916	4,379	0,042
Communication verbale	0,999	0,027	0,869

La valeur F indique pour chaque compétence critique s'il y a une différence significative ou non entre les deux groupes. De la même manière un λ de Wilks fort indique une variance intergroupe forte, alors un λ peu élevé indique le contraire.

Dans notre cas, les compétences : professionnalisme, écoute active, honnêteté et travail d'équipe sont significatives.

Il s'agit par la suite de voir les coefficients de l'équation discriminante pour confirmer les résultats du test d'égalité des moyennes.

Tableau 17 : Coefficients de l'équation discriminante

Variables (les compétences critiques)	Standardisés	Non standardisés
Professionalisme	0,576	1,101
Ecoute active	0,452	0,838
Honnêteté	0,381	0,560
Confiance en soi	-0,326	-0,639
Personnalité forte	0,218	0,298
Communication non verbale	-0,192	-0,232
Travail d'équipe	0,102	0,175
Communication verbale	-0,143	-0,149
Constante		-8,671

Il est à remarquer que le poids le plus important est affecté à la compétence « professionnalisme », un poids moins important est affecté à la compétence « écoute active », puis « l'honnêteté ». A l'inverse un poids très faible est affecté à « la confiance en soi ».

Il en résulte que les commissaires aux comptes qui ont une meilleure ambiance au sein de leur cabinet jouissent des compétences suivantes :

- Le professionnalisme

- L'écoute active
- L'honnêteté
- Le travail d'équipe

Etape 2 : Interprétation de la fonction discriminante

Tableau 18 : Récapitulatif des fonctions discriminantes canonique

Fonction	Val Propre	% variance	% cumulé	Corrélation Canonique	Lambda Wilks	Khi-deux	Ddi	Signification
1	0,250	100,0	100,0	0,447	0,800	10,262	4	0,036

La corrélation est de 0,447 soit 19,98% ($0,447^2$) de variance de l'ambiance au sein des cabinets d'audit est expliquée par le modèle. Ce résultat pourrait être acceptable, d'où l'existence de deux groupes est justifiée et la fonction discriminante explique une partie non négligeable des différences entre ces deux groupes.

Pour améliorer les résultats, Une deuxième AD a été opérée sur ces quatre compétences : le professionnalisme, l'écoute active, l'honnêteté et le travail d'équipe, les nouveaux coefficients de la fonction discriminante sont :

Tableau 19 : Coefficient des fonctions discriminantes canoniques

Variabiles (les compétences critiques)	Standardisés	Non standardisés
Professionnalisme	0,598	1,144
Ecoute active	0,336	0,623
Honnêteté	0,361	0,531
Travail d'équipe	0,101	0,173
Constante		- 10,694

Discussion des résultats :

L'analyse discriminante nous a permis de faire une sélection sur l'ensemble des compétences comportementales critiques, et de connaître celles ayant **un impact significatif** sur la réussite des missions de commissariat aux comptes.

La première hypothèse : nous avons remarqué que H1 est vérifiée partiellement, en fait seulement les deux sous hypothèses suivantes ont été vérifiées :

H1-1 : Le professionnalisme a un impact positif sur la qualité d'audit.

H1-2 : L'écoute active a un impact positif sur la qualité d'audit.

En revanche, les autres hypothèses ne sont pas vérifiées.

En conclusion les compétences critiques qui peuvent faire une distinction entre deux groupes de répondants (ceux ayant une bonne qualité d'audit et ceux n'ayant pas une qualité d'audit) sont le professionnalisme et l'écoute active. Ce résultat nous paraît tout à fait normal.

La deuxième hypothèse : nous avons constaté que H2 n'est pas vérifiée dans notre contexte. En effet aucune compétence critique a un impact positif sur la satisfaction des partenaires de l'entreprise audité (selon les données de notre échantillon).

La troisième hypothèse : l'hypothèse H3 est vérifiée partiellement, en fait les hypothèses qui ont été vérifiées sont les suivantes :

H3-1 : Le professionnalisme a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-2 : L'écoute active a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-3 : L'honnêteté a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

H3-7 : Le travail d'équipe a un impact positif sur l'ambiance au sein du cabinet.

Les hypothèses H3-4, H3-5, H3-6 et H3-8 n'ont pas été vérifiées.

Les compétences comportementales critiques qui peuvent distinguer entre deux groupes d'auditeurs (selon qu'ils ont une ambiance positive dans leurs cabinets) sont le professionnalisme, l'honnêteté, l'écoute active et le travail d'équipe.

Pour les autres compétences comportementales critiques, elles ont un impact sur la réussite des missions de commissariat aux comptes, mais **cet impact n'est pas significatif** de telle façon qu'il permet de différencier entre deux groupes de commissaires aux comptes.

En conséquence, les compétences suivantes : confiance en soi, forte personnalité, communication (verbale et non verbale) ne constituent pas un seuil à partir duquel l'auditeur sera classé parmi les meilleurs. De ce fait, le seuil critique de compétences comportementales en matière de commissariat aux comptes serait composé de :

- Le professionnalisme,
- L'honnêteté,
- L'écoute active, et
- Le travail d'équipe.

1-3 : Les facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales

Au niveau de cette partie, nous avons présenté aux experts comptables certaines propositions et nous avons voulu connaître leur avis (accord ou désaccord).

Tableau 20 : Tableau de fréquences

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Vos comportements en tant que chef de cabinet ont une influence sur le comportement de vos collaborateurs	-	-	(2) 4%	(21) 42%	(26) 52%
Votre cabinet s'approprie d'un ensemble de règles et de valeurs relatives à la conduite professionnelle	(1) 2%	-	(2) 4%	(26) 52%	(20) 40%
Le contrôle des comportements de vos collaborateurs se limite à un contrôle des travaux d'audit	(12) 24%	(23) 46%	(4) 8%	(9) 18%	(1) 2%
La culture du cabinet d'audit constitue un mode de contrôle des comportements des collaborateurs (organisation, normes et valeurs interne)	(2) 4%	-	(4) 8%	(27) 54%	(16) 32%
La confiance en vos collaborateurs est importante pour les missions d'audit	(1) 2%	-	(1) 2%	(17) 34%	(30) 60%
Vous procédez à une évaluation des compétences comportementales de vos collaborateurs	(1) 2%	(1) 2%	(4) 8%	(25) 50%	(18) 36%
Vous veillez à l'amélioration des compétences comportementales de vos collaborateurs	(1) 2%	(3) 6%	(1) 2%	(21) 42%	(23) 46%
Vous trouvez utile de participer ou de faire participer vos collaborateurs à des actions de formation en matière de comportement professionnel	(1) 2%	(5) 10%	(5) 10%	(21) 42%	(17) 34%

Interprétation du tableau :

Ce tableau indique pour chaque proposition le nombre de réponse (entre parenthèses) et le pourcentage de répondant l'ayant donné comme réponse.

Une première vue nous permet de constater que la majorité des répondants sont d'accord avec les propositions données. Certains experts comptables, de très faible pourcentage, sont parfois en désaccord, parfois sans opinion. Un seul élément de notre échantillon n'a pas répondu à cette partie du questionnaire.

- Vos comportements en tant que chef de cabinet ont une influence sur le comportement de vos collaborateurs :

Pour cette question 94% des experts comptables sont d'accord, et seulement 4% qui n'ont pas une opinion claire à ce sujet. Ce résultat confirme l'idée de Goleman que le leader, qui est le chef du cabinet, est considéré comme un guide émotionnel du groupe.

- Votre cabinet s'approprie d'un ensemble de règles et de valeurs relatives à la conduite professionnelle :

92% des répondants affirment l'existence d'un ensemble de règle et de valeurs relatives à la conduite professionnelle dans leurs cabinets.

- Le contrôle des comportements de vos collaborateurs se limite à un contrôle des travaux d'audit :

20% des répondants confirment cette idée alors que 70% affirment que le contrôle des comportements des collaborateurs ne se limite pas à un contrôle des travaux d'audit effectués.

- La culture du cabinet d'audit constitue un mode de contrôle des comportements des collaborateurs :

Cette proposition a été confirmée par 86% des répondants, seulement 4% sont tout à fait en désaccord, et 8% sans opinion. Ce résultat est acceptable vue qu'au niveau de la question précédente 70% ne limitent pas le contrôle des collaborateurs à un contrôle des travaux d'audit.

- La confiance en vos collaborateurs est importante pour les missions d'audit :

60% des répondants sont tout à fait d'accord avec cette idée, 34% sont plutôt d'accord, 2% ne sont pas du tout d'accord et 2% sans opinion.

- Vous procédez à une évaluation des compétences comportementales de vos collaborateurs :

Concernant l'évaluation des compétences comportementales des collaborateurs 86% ont une réponse positive alors que 4% seulement ne sont pas d'accord.

- Vous veillez à l'amélioration des compétences comportementales de vos collaborateurs :

8% des répondants ne sont pas intéressés à l'amélioration des compétences comportementales de leurs collaborateurs alors que 88% accordent une attention à l'amélioration de ces compétences.

- Vous trouvez utile de participer ou de faire participer vos collaborateurs à des actions de formation en matière de comportement professionnel :

12% des répondants ne sont pas d'accord de participer ou de faire participer leur collaborateurs à des actions de formation en comportement professionnel, 10% ont choisis la position « neutre », et 76% trouvent qu'il est utile de participer à de telle formation.

Discussion des résultats :

Il est certain que cette partie du questionnaire est consacrée à l'identification de certains facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales mais elle a aussi le caractère général.

En fait, à travers l'analyse des résultats de ce tableau, nous pouvons conclure que la majorité des experts comptables ayant fait l'objet de notre échantillon accordent une attention particulière au comportement professionnel.

Parmi les facteurs qui permettent l'acquisition et l'amélioration des compétences comportementales, nous pouvons citer :

- Le rôle du chef du cabinet dans l'orientation du climat émotionnel du groupe (au sein des équipes d'audit et plus amplement au sein du cabinet)
- L'existence dans les cabinets d'audit d'un ensemble de règles et de valeurs régissant la conduite professionnelles (écrites ou verbales)
- L'existence d'une culture organisationnelle propre pour chaque cabinet
- Accorder de la confiance aux collaborateurs, qui constitue une sorte de contrôle social
- Procéder à une évaluation des compétences comportementales des collaborateurs en vue d'une éventuelle amélioration en cas de défaillance
- Participer et encourager les actions de formation en matière de comportement professionnel.

Il est à noter que les résultats de cette partie confirme les pensées de Goleman, mais appliqués dans les cabinets d'audit.

2. Conclusion de l'enquête

2-1 : Apports de l'enquête

La présentation des résultats de notre enquête a été effectuée selon deux approches. La première est descriptive, qui a souligné l'existence d'un consensus entre les experts

comptables (membres de notre échantillon) sur l'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes. Ceci, nous a permis de donner un ordre de classement pour l'ensemble des compétences comportementales. Les compétences comportementales les plus importantes pour les missions de commissariat aux comptes seraient (selon l'ordre décroissant d'importance) :

- La communication,
- L'écoute active,
- La direction et la motivation des autres,
- La fiabilité,
- La conscience professionnelle,
- L'innovation,
- Cristalliser les changements,
- Le sens de collaboration et de coopération,
- L'indépendance d'esprit et l'objectivité,
- Le charisme,
- Le travail d'équipe...

L'approche descriptive nous a permis aussi de conclure les principaux facteurs favorisant l'acquisition et l'amélioration des compétences comportementales.

La deuxième approche utilisée ayant une orientation explicative nous a permis d'identifier le seuil critique de compétences comportementales pour les missions d'audit tel qu'il a été proposé par Yaich (2005). Cette approche a souligné également l'impact significatif de ce seuil critique sur la réussite des missions de commissariat aux comptes. De ce fait, le seuil critique de compétences comportementales en matière de commissariat aux comptes serait composé de :

- Le professionnalisme,
- L'honnêteté,
- L'écoute active, et
- Le travail d'équipe.

2-2 : Limites de la recherche

Comme pour toute recherche, les résultats que nous avons obtenus doivent être appréciés sous réserve de certaines limites :

Compréhension des concepts :

Certains répondants n'ont pas compris ce que l'on attend d'eux, de même la compréhension d'un même concept diffère d'un professionnel à un autre. L'argument justifiant une telle situation est que la notion de compétences comportementales n'est pas bien reconnue par les professionnels. En effet, « l'indépendance d'esprit et l'objectivité » n'a pas été comprise, par les répondants, comme compétences importantes de premier ordre ni comme compétences critique spécifique pour les missions de commissariat aux comptes. Ce résultat est en contradiction avec les dispositions légales et règlementaires en vigueur.

Perception de l'enquête par la personne interrogée :

Vue la longueur du questionnaire, nous avons procédé, dans certains cas, à l'explication aux professionnels, des objectifs de notre enquête et de certains points difficiles au niveau du questionnaire. La personne interrogée se trouve dans l'une des trois situations suivantes⁴⁹ :

- Se conformer aux normes sociales, il s'agit de biais de conformisme ;
- Se valoriser, notamment socialement, il s'agit de biais de désirabilité sociale ;
- Acquiescer systématiquement, il s'agit de biais d'acquiescement.

Caractéristique de l'échantillon :

Notre enquête a été réalisée auprès des experts comptables réalisant des missions de commissariat aux comptes. Aucune caractéristique n'a été choisie à priori pour sélectionner les membres de l'échantillon.

Les résultats de notre enquête pourraient s'améliorer si on s'adresserait à une population ayant des caractéristiques bien déterminées (par exemple les cabinets faisant partie d'un réseau international, ou bien les cabinets de grande taille ...).

⁴⁹ Selon Everard et al, 1998, p 163.

CONCLUSION

Le métier de commissariat aux comptes se caractérise par la nécessité de respecter un double jeu de valeurs et de normes : celles relatives à l'aspect technique de la mission, et celles se rapportant aux comportements. Au terme de notre travail, il convient de rappeler que l'objectif de notre recherche était de plusieurs ordres : montrer l'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes ; identifier les compétences comportementales critiques permettant la réussite des missions d'audit ; et, présenter certains facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales.

Importance des compétences comportementales

La profession comptable subit des mutations profondes liées à l'internationalisation des affaires, aux changements perpétuels des normes et des standards et au développement des technologies de l'information. Afin de maîtriser ces évolutions, il semble judicieux d'accorder une importance aussi bien aux compétences techniques qu'aux compétences comportementales comptables. En ce sens, « l'organisation de l'avenir » insiste sur la flexibilité, le travail d'équipe et un fort sens de service au client ; cette combinaison décisive de compétences comportementales est appelée à jouer un rôle essentiel dans la réussite professionnelle des comptables (Goleman, 1999, p45).

Le commissariat aux comptes, l'un des métiers comptables, tient sa légitimité de la compétence individuelle du professionnel (l'auditeur) et de la compétence collective de l'équipe d'audit. La compétence en audit étant définie comme un « savoir agir fondé sur la mobilisation et l'utilisation efficaces d'un ensemble de ressources dans des situations réelles variées liées à la pratique professionnelle de l'audit et dans le respect des normes en vigueur » (Bertin, 2004, rapporté sur Le Boterf, 2002). L'exercice des missions de commissariat aux comptes exige, donc, la maîtrise non seulement des compétences techniques mais aussi des compétences comportementales génériques (dès l'acceptation de la mission jusqu'à l'établissement et la communication des rapports d'audit) :

L'acceptation de la mission d'audit :

Constituer un portefeuille clients nécessite le développement d'un réseau relationnel performant. Formant le capital relationnel du commissaire aux comptes, le réseau lui

permet d'avoir des opportunités de missions intéressantes⁵⁰. De même, pour l'acceptation d'une mission, le côté moral doit être pris en considération. Notamment, Il s'agit de :

- Vérifier la condition d'indépendance,
- Evaluer la réputation morale de la direction de la société cliente, et
- Apprécier le risque lié à l'acceptation.

L'exécution de la mission :

Le développement d'une démarche de rigueur crédible, basé sur l'esprit critique et le scepticisme professionnel ; permet à l'auditeur d'identifier et d'apprécier les risques significatifs, de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses vérifications, et d'exercer un jugement éthique. Selon Libby « le jugement professionnel ne dépend pas seulement de la compétence technique mais, également de l'éthique et des vertus du vérificateur ». Le déroulement de la mission est facilité autant par la collaboration avec l'entreprise à auditer que par l'esprit d'équipe et la confiance qui règne au sein des équipes d'audit. L'aptitude à la communication, permet à l'auditeur d'écouter en profondeur ses collaborateurs et chercher les solutions adéquates aux problèmes rencontrés.

La communication des travaux d'audit :

Pour réussir à transmettre ses idées et ses avis de façon à se faire comprendre par les autres, l'auditeur doit être capable de :

- S'exprimer dans un style correct,
- Présenter l'information de façon claire et concise,
- Donner aux autres l'occasion de parler,
- Ecouter attentivement les messages communiqués,
- Accorder une attention particulière à ses gestes du corps (doivent être en cohérence avec ses discours), et
- Etre attentif aux différents gestes et mouvements émis par l'interlocuteur.

Le charisme professionnel du commissaire aux comptes lui permet de convaincre et d'impressionner les autres, de diriger et de guider ses collaborateurs et d'être un modèle ou une référence au sein de son cabinet.

⁵⁰ Borgi, R (2007, P 159)

Notre enquête a souligné l'existence d'un consensus entre les experts comptables (membres de notre échantillon) sur l'importance des compétences comportementales dans les missions de commissariat aux comptes. Ceci, nous a permis de conclure que les compétences comportementales les plus importantes pour les missions de commissariat aux comptes seraient : la communication, l'écoute active, la direction et la motivation des autres, la fiabilité, la conscience professionnelle, l'innovation, cristalliser les changements, le sens de collaboration et de coopération, l'indépendance d'esprit et l'objectivité, le charisme et l'esprit d'équipe.

Identification des compétences comportementales critiques

Le commissaire aux comptes doit maîtriser outre les compétences comportementales génériques un ensemble de compétences lui permettant d'atteindre un niveau élevé de réussite et d'être parmi les meilleurs dans son domaine ; il s'agit des compétences comportementales critiques. Ces compétences sont soit communes pour tous les métiers comptables (compétences comportementales critiques de base) soit spécifiques au métier de commissariat aux comptes (compétences comportementales critiques spécifiques).

Les compétences comportementales critiques de bases sont : la fiabilité, la conscience professionnelle et la confidentialité. Les compétences comportementales critiques spécifiques sont : l'indépendance d'esprit et l'objectivité, l'écoute active, la confiance en soi, le travail d'équipe et la communication.

Après une première exploitation du questionnaire, nous avons dégagé huit compétences comportementales critiques, elles reproduisent l'ensemble des compétences proposées par Yaich (2005), mais avec un autre classement. Nous avons posé l'hypothèse initiale que les compétences comportementales critiques déterminent la réussite des missions de commissariat aux comptes ; nous avons constaté que ces compétences ont un impact positif sur la qualité d'audit et sur l'ambiance au sein des cabinets.

Il en résulte que le seuil critique de compétences comportementales en matière de commissariat aux comptes pourrait être composé de :

- Professionnalisme : (fiabilité, conscience professionnelle, confidentialité et indépendance),
- Honnêteté et transparence,
- Ecoute active, et
- Travail d'équipe.

Les facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales

Les résultats de notre enquête convergent avec les apports de Goleman. Ainsi, parmi les facteurs permettant l'acquisition et le développement des compétences comportementales, nous pouvons citer :

- Le rôle du chef de cabinet dans l'orientation du climat émotionnel du groupe : selon Goleman, les leaders les plus efficaces sont ceux qui ont la capacité d'entraînement de leurs collaborateurs aux divers domaines de l'intelligence comportementale. En fait, chaque mission peut être une occasion d'apprentissage de nouvelles compétences.
- La participation et l'encouragement aux actions de formation en matière de comportement professionnel. Les recherches ont mis en exergue la contribution des actions de formation⁵¹ à l'amélioration des comportements des professionnels.
- L'existence dans les cabinets d'audit d'un ensemble de règles et de valeurs régissant la conduite professionnelle : les valeurs forment des principes fondamentaux, elles constituent un cadre conceptuel pour légitimer les décisions et le choix des comportements.
- L'existence d'une culture organisationnelle propre pour chaque cabinet : il s'agit d'une standardisation « des normes sociales de l'organisation » qui peut exercer un contrôle informel des comportements (c'est le contrôle social)
- Le développement de la confiance entre les différents collaborateurs et entre les collaborateurs et leurs supérieurs hiérarchiques.
- Une évaluation permanente des compétences des collaborateurs en vue d'une éventuelle amélioration en cas de défaillance.

Néanmoins, si le processus d'acquisition des compétences cognitives et techniques est relativement bien connu, celui relatif aux compétences comportementales pose encore quelques difficultés. L'enjeu serait, donc, de donner aux étudiants et aux professionnels de l'audit une formation de base sur le comportement en audit.

⁵¹ Les programmes de formation peuvent avoir comme sujet l'amélioration des compétences comportementales, notamment : la conscience de soi, la maîtrise de soi, la motivation, l'empathie et les aptitudes sociales.

ANNEXES

ANNEXE 1 : LES COMPETENCES COMPORTEMENTALES

Les compétences comportementales : classification de Goleman (1999)

Compétences personnelles	Compétences sociales
<p><u>Conscience de soi</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - conscience de soi émotionnelle - autoévaluation précise - confiance en soi <p><u>Maîtrise de soi</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - le contrôle de soi - la fiabilité - la conscience professionnelle - l'adaptabilité - l'innovation <p><u>La motivation</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - l'exigence de perfection - l'engagement - l'initiative - l'optimisme 	<p><u>L'empathie</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - conscience des émotions des autres - l'enrichissement des autres - la passion du service - l'exploitation de la diversité - le sens politique <p><u>Aptitudes sociales</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ascendant - la communication - la direction - cristalliser les changements - le sens de médiation - nouer des liens - le sens de collaboration - mobiliser une équipe

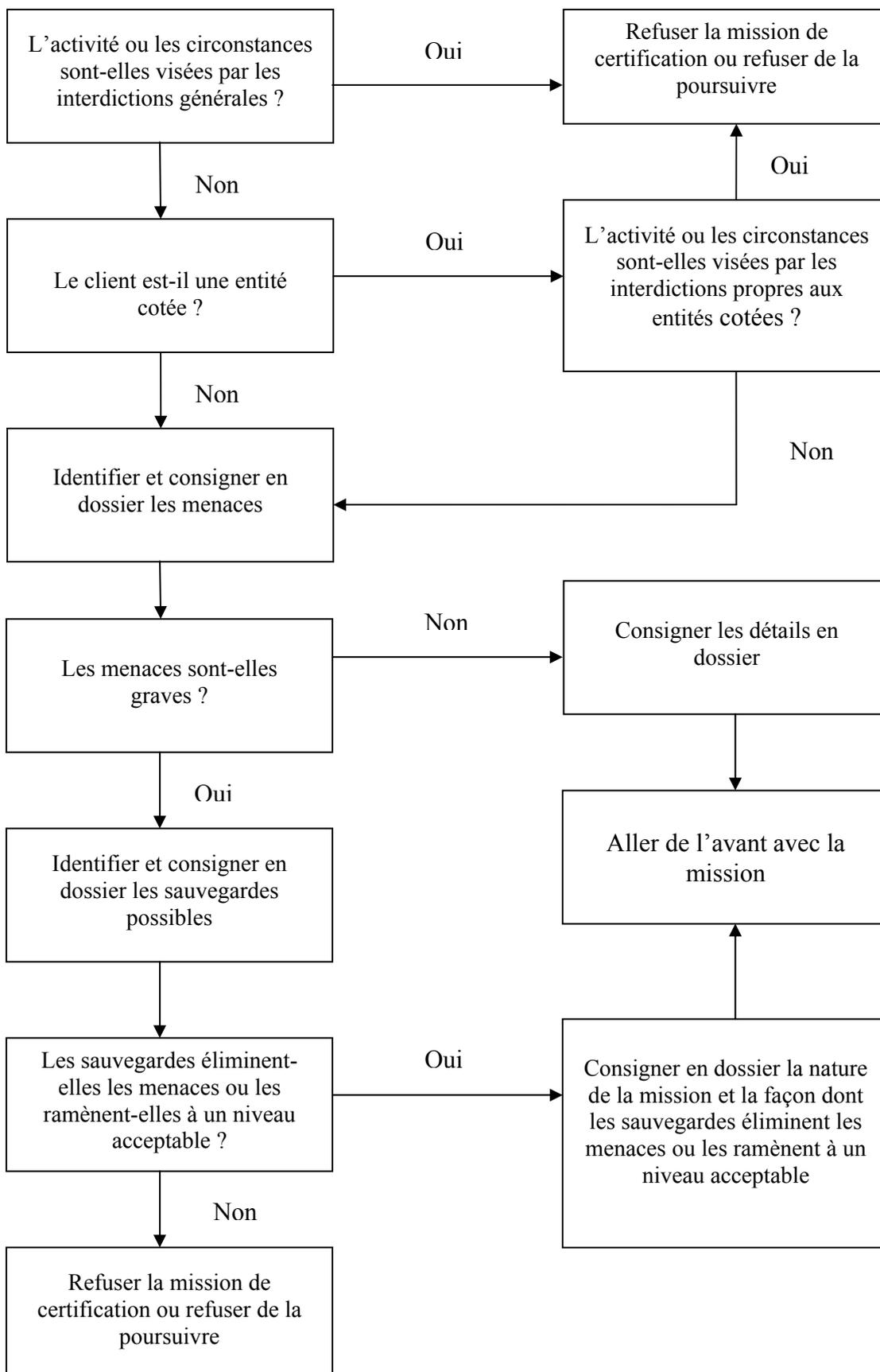
Les compétences comportementales : classification de Yaich (2005)

Compétences intrapersonnelles	Compétences interpersonnelles
<p><u>1. La conscience de soi</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - La connaissance de soi émotionnelle - Une auto évaluation lucide - L'estime de soi * - La confiance de soi <p><u>2. La maîtrise de soi</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Le contrôle de soi - La fiabilité - La conscience professionnelle - La souplesse - Le rapport avec l'argent* - L'indépendance d'esprit et l'objectivité* - Le courage* <p><u>3. La motivation personnelle</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - L'exigence de perfection - L'engagement - L'initiative et l'anticipation - L'innovation - L'optimisme - L'intuition* 	<p><u>1. L'empathie</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - L'écoute active - La compréhension des autres - La passion du service - Le développement des autres - L'exploitation de la diversité - Le sens politique <p><u>2. La reconnaissance et la gratitude *</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Reconnaissance à Dieu et aux parents - Exprimer sa gratitude - Rendre service en reconnaissance - Avoir conscience des avantages et acquis <p><u>3. Les aptitudes sociales</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - La gestion des attentes* - L'ascendant - La communication - L'assertivité* - Le charisme* - La courtoisie professionnelle* - La direction et la motivation des autres - Cristalliser les changements - Le sens de la médiation - Nouer des liens - Le sens de la collaboration et de la coopération - L'esprit d'équipe - La modestie* - La simplicité* - Réserve, discrétion et confidentialité *

* Des compétences proposées par Yaich (2005).

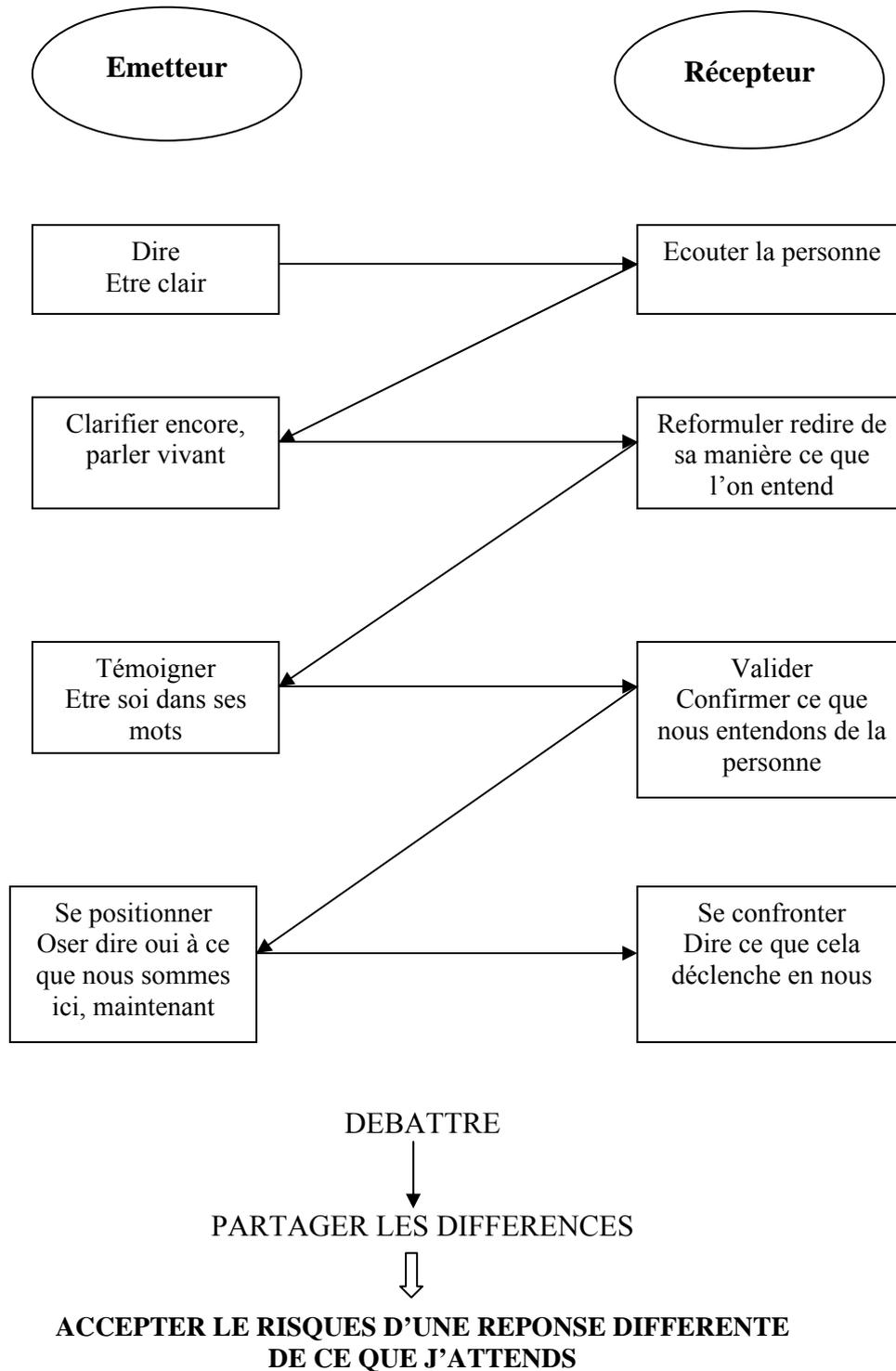
ANNEXE 2 : ARBRE DECISIONNEL

La norme sur l'indépendance : approche fondée sur les principes (Don Wray et Jan Munro)



ANNEXE 3 : L'ÉCHANGE RELATIONNEL

L'échange relationnel : la découverte de l'altérité (Pierson, 2005, p 163)



ANNEXE 4 : LES SIGNAUX REMPARTS ET LES SIGNAUX EXPANSIONS

Les signaux remparts (Pierson, 2005, p 76)

Un bureau derrière lequel on se tient assis.

Des accessoires : des livres ou des dossiers, un sac à main...Répondre au téléphone pendant un rendez-vous. La pipe, une cigarette, la fumée

Des collègues : rire ensemble en regardant quelqu'un.

Des vêtements : un imperméable roulé sur le bras, un pull trop large, des vestes très épaulées, un cache nez, les couleurs sombres. Un veston croisé ou fermé.

Les yeux baissés, détournés ou ne rencontrant jamais le regard de l'interlocuteur.

Des lunettes de soleil ou baissées sur le bout du nez.

Un rythme de parole trop rapide qui ne laisse pas place à l'interruption.

Un maquillage trop couvrant, les sourcils redessinés codifiant l'expression spontanée, un parfum trop lourd.

La voix : parler fort ou dans un registre inadéquat (trop faible ou trop fort) parler à quelqu'un d'autre en votre présence.

Une poignée de main trop forte ou trop fuyante. Des jambes étroitement croisées, un visage ou un corps détourné.

Les signaux d'expansion (Pierson, 2005, p 78)

Un objet tendu à une personne accompagnée d'un regard direct.

Toute posture confortable où l'on s'autorise à prendre de la place

Des bras ouverts ou que l'on décroise, sortir ses mains de ses poches. Un sourire.

Toucher légèrement son interlocuteur, lui prodiguer des gestes d'accompagnement : main légèrement posée sur le bras ou sur le dos, bras tendu pour montrer le chemin.

Un veston que l'on ouvre - un veston à trois boutons est moins fermé qu'un veston croisé.

Une poignée de main consciente et mesurée.

Retirer ses lunettes, regarder la personne.

Arborer les codes couleurs d'un groupe dont on fait partie. L'usage de la couleur et les couleurs claires. Une coiffure qui dégage le visage et notamment le front.

Ecouter quelqu'un avec attention. Une question que l'on pose : « qu'en pensez-vous ? » donner la parole à quelqu'un. Prendre la parole à son tour.

ANNEXE 5 : BILAN D'AUTO-EVALUATION

Bilan d'auto-évaluation des compétences comportementales (Yaich, 2005, p 133)

Etabli le

	Nature			Appréciation			Commentaires
	G	C	NA	B	PMF	DMF	
A/ Les compétences intrapersonnelles : (attitudes personnelles, caractère de l'individu)							
1. <u>La conscience de soi :</u>							
• <i>La connaissance de soi émotionnelle</i>							
• <i>Une auto évaluation</i>							
• <i>L'estime de soi</i>							
• <i>La confiance en soi</i>							
2. <u>La maîtrise de soi :</u>							
• <i>Le contrôle de soi</i>							
• <i>La fiabilité :</i>							
• <i>La conscience professionnelle :</i>							
• <i>La souplesse</i>							
• <i>Le rapport avec l'argent</i>							
• <i>L'indépendance d'esprit et l'objectivité</i>							
• <i>Le courage</i>							
3. <u>La motivation personnelle</u>							
• <i>L'exigence de perfection</i>							
• <i>L'engagement</i>							
• <i>L'initiative et l'anticipation</i>							
• <i>L'innovation</i>							
• <i>L'optimisme</i>							
• <i>L'intuition</i>							
B/ Les compétences interpersonnelles : (Compétences sociales)							
1. <u>L'empathie</u>							
• <i>L'écoute active</i>							
• <i>La compréhension des autres</i>							
• <i>La passion du service</i>							
• <i>L'exploitation de la diversité</i>							
• <i>La sens politique</i>							
2. <u>La reconnaissance et la gratitude</u>							

• <i>Exprimer sa reconnaissance à Dieu et à ses parents</i>							
• <i>Exprimer sa gratitude</i>							
• <i>Rendre service en reconnaissance</i>							
• <i>Avoir conscience des avantages et des acquis</i>							
3. <u>Les aptitudes sociales</u>							
• <i>La gestion des attentes</i>							
• <i>L'ascendant</i>							
• <i>La communication</i>							
• <i>L'assertivité</i>							
• <i>Le charisme</i>							
• <i>La courtoisie professionnelle</i>							
• <i>La direction et la motivation</i>							
• <i>Cristalliser les changements</i>							
• <i>Le sens de la médiation</i>							
• <i>Nouer des liens</i>							
• <i>Le sens de la collaboration et de la coopération</i>							
• <i>L'esprit d'équipe</i>							
• <i>La modestie</i>							
• <i>La simplicité</i>							
• <i>Réserve, discrétion et confidentialité</i>							

G : Compétence générique

NA : Non applicable

PMF : Peut mieux faire

C : Compétence critique

B : Bien

DMF : Doit mieux faire

ANNEXE 6 : QUESTIONNAIRE

Objet : Questionnaire

Madame, Monsieur,

Dans le cadre de la préparation du mémoire d'expertise comptable sous la direction de Monsieur Abderraouf Yaich, nous sollicitons votre participation à une recherche sur le comportement professionnel en matière de commissariat aux comptes.

Notre mémoire portant sur les compétences comportementales nécessaires dans les missions de commissariat aux comptes comprend une enquête auprès des commissaires aux comptes membres de l'OECT. A cet effet, votre expérience et vos réflexions nous seront d'une grande utilité.

En conséquence, nous vous serions gré de bien vouloir répondre au questionnaire ci-joint. Afin d'assurer la validité scientifique de l'étude, il est essentiel que vous répondiez à toutes les questions, même si vous avez l'impression que plusieurs questions se ressemblent.

Nous tenons à vous garantir, Madame, Monsieur, que les réponses demeureront strictement confidentielles.

En vous remerciant d'avance de votre confiance et pour le temps que vous aurez passé à remplir le questionnaire, nous vous prions d'agréer, nos sentiments les plus respectueux.

Cordialement.

Faïda Bouaziz

Informations générales

1. Quelle est la proportion respective de chacune de ces activités dans vos revenus annuels ?

Activité	Commissariat aux comptes	Assistance, juridique, comptable et fiscale	Consulting (organisation, gestion)	Autres	Total
Pourcentage					

2. Faites-vous partie d'un réseau international ?

Oui

Non

3. Quel est le nombre de collaborateurs au sein de votre cabinet ?

Qualification	Experts comptables	Réviseurs	Maîtrises	Autres	Total
Nombre					

4. Depuis quand exercez-vous la profession de commissaire aux comptes ?

Moins de 5 ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 20 ans	Plus de 20 ans

1- Importance des compétences comportementales pour les missions de commissariat aux comptes

En nous basant sur les travaux de Goleman (1999) et Yaich (2005), un ensemble de compétences comportementales a été identifié et présenté dans le tableau suivant.

Veuillez indiquer le degré d'importance que vous accordez aux facteurs ci-dessous dans les missions de commissariat aux comptes en cochant la case correspondante.

	Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	important	Très important
Se fixer des objectifs exigeants et prendre des risques calculés					
Etre prêt à s'imposer des sacrifices pour atteindre les objectifs du cabinet					
Faire preuve d'anticipation et de persévérance					
Apporter des idées nouvelles et proposer des solutions originales aux problèmes rencontrés					
Travailler avec un espoir de réussir sans craindre d'échouer					
Avoir la capacité de prédiction des situations à risques et savoir agir au moment opportun					
Etre capable d'écouter tout ce que l'autre (client / collaborateurs) a à dire et de saisir ce qu'il veut signifier					
Etre attentif aux signaux émotionnels des autres, faire preuve de sensibilité et comprendre leur point de vue					
Etre capable de comprendre les besoins des clients et chercher les moyens pour accroître leur satisfaction et leur fidélité					
Reconnaître les atouts des collaborateurs, récompenser leurs réalisations et leur proposer des missions qui les incitent à se dépasser					
Entretenir des rapports fructueux avec des personnes différentes (de milieux variés)					
Etre capable de déchiffrer les rapports humains et politiques invisibles					
Savoir exprimer de la gratitude à ceux qui rendent services ou qui contribuent à l'enrichissement social, intellectuel ou professionnel.					
Favoriser l'esprit de coopération, de gratitude et de reconnaissance					
Etre capable de gérer les attentes générées chez les autres					
Etre capable de persuader les autres					
Etre capable de communiquer de façon claire, cohérente et convaincante					
Avoir une forte personnalité pour convaincre et influencer les groupes					

	Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	important	Très important
Manifester les réserves nécessaires quand on est amené à établir un jugement pouvant affecter un confrère ou un collègue					
Etre capable d'inspirer, de guider et de motiver les groupes					
Etre capable d'initier et de gérer les changements					
Etre capable de deviner les sources de conflits potentiels, de clarifier les désaccords et de les résoudre avec tact et diplomatie					
Construire des rapports à long terme, cultiver et entretenir des relations utiles					
Travailler avec les autres à des objectifs communs, et se partager le savoir, les connaissances acquises et l'expérience					
Posséder un esprit d'équipe					
Etre capable de respecter le domaine réservé des autres, de recevoir des confidences et de protéger les secrets des autres					
Etre capable de gérer les émotions perturbatrices (angoisse, colère, stress...)					
Se montrer honnête et intègre en toute circonstance					
Etre capable de tenir ses engagements et ses promesses et assumer la responsabilité des objectifs assignés					
Etre capable de s'adapter aux changements					
Placer l'importance de l'argent à sa juste valeur relative dans les paramètres de prise de décision					
Etre capable de porter un jugement affranchi de toute influence					
Etre courageux : décider et entreprendre des actions difficiles tout en prenant des risques					
Etre capable de déchiffrer ses attitudes, ses états émotionnels et comprendre le lien existant entre ses attitudes et ses pensées, ses dires, et ses faits					
Connaître ses forces et ses faiblesses					
Avoir une image positive de soi même et éviter les préjugés défavorables envers soi					
Etre capable de défendre des points de vue non conventionnels et prendre des risques pour ce qu'on estime juste					

2- Les compétences comportementales nécessaires pour la réussite des commissaires aux comptes

2-1 : Identification des compétences comportementales critiques

Pourriez-vous nous indiquer la fréquence d'observation des faits suivants lors des missions de commissariat aux comptes :

	Très souvent	Assez souvent	Parfois	Rarement	Jamais
Vous permettez volontier la traçabilité de vos activités					
Vous prenez les précautions nécessaires et procédez aux vérifications possibles pour auto contrôler votre travail					
Lorsque vous rapportez un fait, vous le décrivez d'une manière exacte et conforme					
Vous êtes organisé et méticuleux dans votre travail					
Vous acceptez la soumission aux exigences et impératifs du métier					
Vous tenez vos engagements et vos promesses					
Avant toute affectation d'un collaborateur à une mission d'audit, vous vous assurez qu'il est formé en matière de secret professionnel					
Vous obtenez un engagement ferme de vos personnels sur la confidentialité (signature)					
Vous empêchez que des informations parviennent de façon fortuite à la connaissance des membres du cabinet non impliqués dans la mission d'audit					
Lors de l'émission de votre opinion, vous êtes capable de porter un jugement affranchi de toute influence exercée par le client					
Vous résistez aux pressions des dirigeants de l'entreprise auditée					
Vous évitez les faits et les circonstances qui peuvent porter atteinte à votre indépendance d'esprit et à votre objectivité					
Vous acceptez une mission d'audit pour un client auquel vous avez déjà rendu service d'expertise (assistance, représentation)					
Vous donnez l'occasion au client de clarifier ses intentions et ses besoins					
Vous avez le désir et la capacité (temps, empathie) d'écouter l'autre avec sensibilité et respect					
Lors des discussions, vous pouvez gagner la sympathie de l'autre et son estime en retour (compréhension, amitié....)					
Vous vous donnez le temps de réfléchir					
Vous pouvez saisir le point de vue de l'autre					

	Très souvent	Assez souvent	Parfois	Rarement	Jamais
Vous êtes capable de prendre des risques pour ce que vous estimez juste					
Vous êtes résolu (une ferme volonté)					
Vous exprimez franchement votre désaccord ou votre avis face à des situations anormales ou risquées					
Vous êtes capable de défendre les points de vue non conventionnels (non ordinaires)					
Pour bien comprendre les propos reçus, vous reformulez le message reçu et vous questionnez à nouveau					
Lorsque vous donnez votre avis vous le faites de façon claire et concise					
Vous acceptez les concessions mutuelles, vous saisissez les signaux émotionnels et vous adoptez votre message à votre interlocuteur					
Lors des réunions, vous écoutez, émettez et vous percevez la communication non verbale (les gestes de corps, de visage...)					
Vous cherchez la compréhension réciproque et vous êtes ouverts à l'échange d'informations					
Vous aimez soutenir et encourager les autres					
Vous êtes prêt à offrir votre aide pour vos collaborateurs					
Vous saisissez l'impact de votre travail sur les autres, vous les alertez et les informez en temps opportun					

2-2 : Les critères de mesure de la réussite des missions de commissariat aux comptes

Pourriez vous nous indiquer la fréquence de survenance des faits suivants :

	Très souvent	Assez souvent	Parfois	Rarement	Jamais
Les rapports émis par vos soins sont appropriés aux circonstances					
Vos clients recommandent votre cabinet pour d'autres sociétés (apporter de nouveau client)					
Vous partagez volontier l'ensemble des informations avec vos collaborateurs et vous discutez des problèmes rencontrés lors de l'exécution de la mission					

3- Facteurs favorisant l'acquisition et le développement des compétences comportementales

Veillez indiquer votre avis par rapport aux propositions suivantes :

	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Vos comportements en tant que chef de cabinet ont une influence sur le comportement de vos collaborateurs					
Votre cabinet s'approprie d'un ensemble de règles et de valeurs relatives à la conduite professionnelle					
Le contrôle des comportements de vos collaborateurs se limite à un contrôle des travaux d'audit					
La culture du cabinet d'audit constitue un mode de contrôle des comportements des collaborateurs (organisation, normes et valeurs interne)					
La confiance en vos collaborateurs est importante pour les missions d'audit					
Vous procédez à une évaluation des compétences comportementales de vos collaborateurs					
Vous veillez à l'amélioration des compétences comportementales de vos collaborateurs					
Vous trouvez utile de participer ou de faire participer vos collaborateurs à des actions de formation en matière de comportement professionnel					

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES :

Adams L. (2005), Communication efficace pour des relations sans perdant, Québec, Les Editions de l'Homme, 265 pages.

Benabou C. (1986), « Qu'est-ce que le comportement organisationnel ? », in Benabou, C. et Abravanel, H. « Le comportement des individus et des groupes dans l'organisation », Québec, Gaëtan morin éditeur, 597 pages.

Evrard Y. ; Pras B. ; Roux E. (1998), Market Etudes et recherches en marketing, Edition NATHAN, 2^{ème} édition, 672 pages.

Famery S. (2005), Avoir confiance en soi, Allemagne, Edition Eyrolles, 159 pages.

Giannelloni J. ; Vernet E. (1995), Etudes de marché, Paris, Edition Albert René, 483 pages.

Goleman D. (1997), L'intelligence émotionnelle : comment transformer ses émotions en intelligence, Paris, Editions Robert Laffont, 419 pages.

Goleman D. (1999), L'intelligence émotionnelle : cultiver ses émotions pour s'épanouir dans son travail, Paris, Editions Robert Laffont, 384 pages.

Goleman D. ; Boyatziz R. ; Mckee A. (2005), L'intelligence émotionnelle au travail, Paris, Village Mondial, 354 pages.

Grawitz M. (1996), Méthodes des sciences sociales, 10^{ème} édition, Paris, Dalloz, 920 pages.

Hamzaoui M. (2006), Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, France, Edition Village Mondial, 243 pages.

Pierson M.L. (2005), L'intelligence relationnelle, Paris, Editions d'organisation, 2^{ème} édition, 252 pages.

Yaich A. (2003), Ethique et compétences comptables, Sfax, Edition Raouf YAICH, 289 pages.

Yaich A. (2004), Le rapport de Gestion, Sfax, Edition Raouf YAICH, 111 pages.

Yaich A. (2005), L'intelligence comportementale comptable, Sfax, Edition Raouf YAICH, 149 pages.

LOI, ARRETES, CODES ET NORMES :

CNCC (2006), « Normes internationales d'audit ».

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes de France.

Code des sociétés commerciales.

Code du droit professionnel de l'OECT.

Code l'éthique professionnelle de l'IFAC.

IFAC (juin 2005), « Code of Ethics for Professional Accountants ».

Manuel de vérification de l'ICCA : Chapitre 5030.

Norme sur le co-commissariat aux comptes, OECT, septembre 2006.

Projet du code d'éthique professionnelle de l'OECT.

PWC (2002), « Code de conduite »

THESES ET MEMOIRES:

Ayadi S. (2004), « Les déterminants du choix de l'auditeur externe : le cas des entreprises tunisiennes » mémoire d'obtention du diplôme de master en comptabilité, Faculté de Sciences Economiques et de Gestion de Sfax.

Barkia N. (2001), « La certification des entreprises de services selon la norme ISO 9001 : cas des cabinets d'expertise comptable », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté de Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2000 – 2001.

Ben Romdhane C. (2004), « Ethique professionnelle : évolution du concept d'indépendance des commissaires aux comptes et enjeux de la profession en Tunisie », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, ISCAE Tunis, 2004 – 2005.

Borgi R. (2007), « Les compétences nécessaires pour la réussite dans l'exercice libéral de la profession d'expert comptable » mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté de Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2006 – 2007.

Herrbach O. (2000), « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », thèse de doctorat en sciences de gestion, soutenue le 8 décembre 2000 à l'Université des sciences sociales Toulouse 1.

ARTICLES :

Alécian S., « L'intelligence émotionnelle ou une nouvelle approche des compétences » lettre d'innovence n° 4, www.innovence.fr, visité en mai 2005.

Beaucage B. (1997), « L'anxiété de performance ou la réussite à tout prix », vies à vies, volume 10, numéro 2, www.socp.umontreal.ca, visité en août 2005.

Beaudin A. (1999), « L'intelligence émotionnelle...l'autre intelligence », vies à vies, volume 12, numéro 1, www.socp.umontreal.ca, visité en avril 2005.

Bertin E. (2001), « La formation à l'audit : déterminants, contenu et voies de recherche »

Bertin E. (2004), « Réflexions sur la compétence en audit »

Bischoff H. (2003), « L'intelligence émotionnelle : comment motiver ses collaborateurs et collaboratrices par un climat émotionnel favorable à la performance », Public Management 4/2003.

Bissonnette, S. ; Richard, M (2001), « Comment construire des compétences en classe ? », www.crdpmontr.ca, visité en juillet 2005.

Bornarel F. (AIMS juin 2005), « Relation de confiance et renforcement de contrôle : Résultat d'une étude conduite dans un cabinet de conseil », XIV^{ième} conférence internationale de management stratégique, www.strategie-aims.com, visité en octobre 2005.

Bridel J.B., Jeffreys D. E. « Mieux contrôler la qualité », www.camagazine.com, visité en septembre 2006.

Bridel J.M. et Jeffreys D.E. (2004), « Mieux contrôler la qualité : de nouvelles normes sont publiées pour rehausser la qualité des missions de certification » www.camagazine.com, visité en septembre 2005.

Bussandri Macdonald Groupe « L'intelligence émotionnelle de quoi s'agit-il ? Quel est son impact sur l'efficacité au travail ? » www.knightsbridge.ca, visité en septembre 2005.

Bussandri Macdonald Groupe « L'intelligence émotionnelle les nouveaux développements en matière de QE » www.knightsbridge.ca, visité en septembre 2005.

Chemingui M. « La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception », www.iae.univ-lille1.fr/afc, visité en octobre 2005.

Chemingui M. et Pigé B. (2004), « La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés », www.afc-cca.com, visité en octobre 2005.

Derbel W., Ben Ammar Mamlouk Z. (2003), « Le dilemme de la confiance et de la coopération: interdépendance des acteurs et suprématie du système organisationnel », la revue des sciences de gestion, direction et gestion n° 204, p 63 - 88.

Desrosiers P. (2002), « Les compétences émotionnelles et la gestion des ressources humaines » CRAAQ, www.agrireseau.qc.ca, visité en septembre 2005.

Elbakkali A., Pilote C., Cadioux J. (2002), « Les dimensions risque, éthique et économique dans l'engagement des associés en audit dans une stratégie à long terme avec le client » www.afc-cca.com, visité en décembre 2005.

Giese J.L., Cote J.A. (2000), « Defining Consumer Satisfaction », *Academy of marketing Science Review*, www.amsreview.org, visité en Octobre 2007.

Gond J.P., Mignonac K. (2002), « Emotions, leadership et évolution des conditions d'accès aux postes de direction », www.univ-tlse1.fr/LIRHE, visité en septembre 2005.

Hirèche L. (2004), « l'influence de l'éthique des managers sur les comportements au travail et la performance organisationnelle »

Ian S. (2001), « Bâtir la confiance : une pierre d'assise de la gestion du risque » document rédigé en vue de la table ronde de recherche-action du CCG en gestion du risque présidée par Ian Shugart.

ICCA_a, « Grille de compétences des CA » publiée en 2005,

ICCA_b, « La grille des compétences des candidats à la profession de CA, comprendre les compétences professionnelle des CA » publiée en 2005 par l'EFU de 2006.

Johnstone K.M., Sutton M. H., Warfield T. D. (2001), « Antecedents and consequences of independence risk: framework for analysis » <http://instruction.bus.wisc.edu>, visité en octobre 2005.

Kierstead J. (1999), « Tendances et difficultés dans le domaine des ressources humaines : l'intelligence émotionnelle dans le milieu de travail » www.hrma-agrh.gc.ca, visité en mai 2005

Langevin P. et Naro G., « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne », www.afc-cca.com, visité en décembre 2005.

Legohérel P., Callot P., Gallopel K., Peters M. (2003), « Dimensions psychologiques, processus de prise de décision et attitude envers le risque : une étude des dirigeants de PME » *la revue des sciences de gestion, direction et gestion* n° 199, pp. 51 – 72.

Libby T. et Thorne L. « Le jugement professionnel » www.camagazine.com, visité en septembre 2005.

Lichtlé M.C., Plichon V., Llosa S. (2001), « La contribution des éléments d'une grande surface alimentaire à la satisfaction du client » 17^{ème} Congrès International de l'AFM.

Manita R. (2005), « Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit »

Manita R., Chemangui M. (2006), « les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique »

Mignonac K., Herrbach O., Gond J.P., (2003), « L'intelligence émotionnelle en questions », la revue des sciences de gestion, direction et gestion n° 201-202, pp. 83 – 98.

Noël C., « De la connaissance à la maîtrise du risque : comment se construit la compétence du commissaire aux comptes ? », www.iae.univ-lille1.fr/afc, visité en octobre 2005.

Pallas V., Richard C., « La confiance, créatrice de valeur ? », www.crego.univ-montp2.fr, visité en octobre 2005.

Parrouly J., « L'intelligence émotionnelle » www.bctf.ca, visité en septembre 2005.

Plasse H., « L'entreprise : du savoir faire au savoir être » lettre d'innovence n°2, www.innovence.fr, visité en mai 2005.

Prat D. H. C. (2004), « Ethique et audit », www.afc-cca.com, visité en novembre 2005.

Prat D. H. C. (2002), « L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique basée sur des composantes psychologiques du comportement », www.afc-cca.com, visité en novembre 2005.

Prax J.Y. (2001), « Le rôle de la confiance dans la performance collective » Conférence donnée pour l'ouverture du KMForum le 25-09-2001, www.polia-consulting.com, visité en octobre 2005.

Richard B. (1996), « L'intelligence émotionnelle ! Est-ce la nouvelle clé de la réussite ? », Femme Plus, vol 9, No 8, www.acsm-ca.qc.ca, visité en mai 2005.

Roussillon S. (2003), « Les émotions dans le travail » cahier de recherche n° 2003/12, www.em-lyon.com, visité en septembre 2005.

Sirois G., « L'intelligence émotionnelle est essentielle à la réussite au travail et en affaires », <http://ici.cegep-ste-foy.qc.ca>, visité en avril 2005.

Tondeur H. (2003), « Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes », www.afc-cca.com, visité en octobre 2005.

UQAC, (2005) Service de formation continue, « Communication et marketing » www.uqac.quebec.ca, visité en décembre 2005.

Usunier J.C. et Roger P. (1999), « Confiance et performance le couple Franco-allemand », Finance control stratégie, vol 2, n°1 mars 1999.

Watkins, Ann L, Hillison, William, Morecroft, Susan E. (2004), « Audit Quality: a synthesis of theory and empirical evidence », Journal of Accounting Literature, www.findarticles.com, visité en novembre 2005.

Wray D., Munro J. « Une approche fondée sur des principes », www.camagazine.com, visité en septembre 2006.

SITE WEB:

www.afc-cca.com
www.camagazine.ca
www.cncc.fr
www.expertiseonline.com
www.icca.ca
www.ifac.org
www.innovence.fr
www.pwcglobal.com
www.socp.umontreal.ca
www.strategie-aims.com
www.wikipedia.org

AUTRES:

Débat (2004), « L'intelligence émotionnelle, un outil de performance », La Vie économique du 5 novembre 2004, www.ressources-web.com/management, visité en septembre 2005.

Duval J. F., entretien avec Goleman D. (1999) « Voici comment utiliser votre intelligence émotionnelle ! », Construire n° 9/ 2 mars 1999,

Ennouri I. (2006), « Cours d'audit financier, CES Révision Comptable », IHEC Tunis.

Garneau J., plusieurs articles écrits et publiés au niveau de « la lettre du psy » tel que : « Fidèle à moi-même », « La confiance en soi », « Mettre mes émotions au travail », « Le stress : causes et solutions », www.redpsy.com.

IFAC (2006), Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Edition 2006.

OECD (2005), « La gestion des risques dans les cabinets d'expertise comptables », séminaire de formation organisé par le conseil régional du centre et du sud.

OECD (2005), « Séminaire de formation sur le management du risque de l'entreprise », séminaire de formation organisé par le conseil régional du centre et du sud.

Yaich A. (2007), « Cours de comportements professionnels », Ecole Supérieure de commerce de Sfax.