



HAL
open science

DE LA CONNAISSANCE A LA MAITRISE DU RISQUE : COMMENT SE CONSTRUIT LA COMPETENCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

Christine Noël Lemaitre

► **To cite this version:**

Christine Noël Lemaitre. DE LA CONNAISSANCE A LA MAITRISE DU RISQUE : COMMENT SE CONSTRUIT LA COMPETENCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ?. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581252

HAL Id: halshs-00581252

<https://shs.hal.science/halshs-00581252v1>

Submitted on 30 Mar 2011

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

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

DE LA CONNAISSANCE A LA MAITRISE DU RISQUE : COMMENT SE CONSTRUIT LA COMPETENCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

Christine NOËL,
Professeur assistant,
Grenoble Ecole de Management,
12 rue Pierre Sémard,
38000 Grenoble,
04 76 70 65 04,
christine.noel@grenoble-em.com

Résumé :

La compétence renvoie à un « savoir agir reconnu » dans la mesure où elle témoigne de la capacité d'un individu à accomplir certaines tâches (LE BOTERF). La compétence se distingue ainsi de l'action et du résultat de l'action. CHOMSKY oppose la compétence et la performance : la compétence qualifie ce dont on est capable, ce que l'acteur au travail mobilise pour parvenir à un résultat performant, qui n'est que le résultat visible de l'action. La sociologie, les sciences de l'éducation et la gestion des ressources humaines ont mis en avant le fossé qui sépare la connaissance théorique et pratique, favorisée par la formation académique et l'expérience professionnelle, et la construction d'une compétence mobilisable au quotidien. L'approche ergologique permet de penser la compétence comme le résultat énigmatique d'ingrédients hétérogènes permettant d'intérioriser une discipline maîtrisée (SCHWARTZ). Dans ce cadre d'analyse, l'indiscipline serait l'indice de la maîtrise du risque, propre à l'auditeur compétent. Il est possible d'appliquer le paradigme ergologique à une meilleure compréhension de l'activité du commissaire aux comptes afin de comprendre comment celui-ci parvient à passer de la connaissance à la maîtrise de cette zone d'incertitude que constitue le risque.

Mots clés : Activité, Audit, Commissaire aux comptes, Compétence, Connaissance, Ergologie, Risque.

Summary :

Auditor's skills can be defined as a « know how to do » because it reveals ability to do some task. Skills is different from action and the result of action. Chomsky discerns skills and performance, which is the result of the skills in action. Sociology, management have set up the differences between qualification and skills. Ergology can help to understand how skills are developed by auditors to help him to control risk and uncertainty.

Key words : Activity, audit, auditor, knowledge, risk, ergology, skill.

INTRODUCTION

Les travaux les plus récents en audit ont mis en avant la double compétence de l'auditeur : technique et éthique (Fortin et Martel, 1997). La maîtrise des connaissances comptables, juridiques ou financières ne suffit pas à qualifier la compétence de l'auditeur. L'auditeur est confronté au cours de ses missions à de constants dilemmes éthiques où se jouent des valeurs contradictoires. L'obligation qui lui est imposée par la loi de révéler au Procureur de la République tout fait délictueux dont il aurait eu connaissance est un exemple parmi tant d'autres de situations complexes où l'auditeur légal doit confronter le sens de son métier, le respect de la loi au souci de préserver la réputation et donc la viabilité économique de son client (Prat dit Hauret). L'aspect éthique des compétences de l'auditeur a été principalement abordé par l'intermédiaire de la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (Ponemon, 1990 ; Prat dit Hauret, 2003a, 2003b). L'approche ergologique, centrée sur le concept d'activité, permet de penser la compétence comme le résultat énigmatique d'ingrédients hétérogènes donnant accès à une indiscipline maîtrisée (Schwartz, 2000). Dans ce cadre d'analyse, l'indiscipline serait l'indice de la maîtrise du risque, propre à l'auditeur compétent. Appliquer l'approche ergologique à une meilleure compréhension du travail de l'auditeur permet de comprendre comment celui-ci parvient à passer de la connaissance à la maîtrise de cette zone d'incertitude que constitue le risque.

Après avoir opéré une synthèse des principales théories explicitant les déterminants de la compétence des auditeurs (I), nous présenterons l'approche ergologique (II), puis nous mesurerons l'originalité de cette approche en vue d'une meilleure connaissance de la compétence des auditeurs (III).

I- LES COMPÉTENCES DE L'AUDITEUR : REVUE DE LA LITTÉRATURE

La compétence de l'auditeur financier n'est pas un objet de recherche privilégié en France. L'audit est appréhendé comme un processus qui aboutit à la production d'un rapport exprimant une opinion sur les comptes d'une organisation (Richard, 2002). La volonté de définir la qualité de l'audit et d'en déterminer ses composantes conduit cependant de plus en plus souvent à évoquer la compétence de l'auditeur. En effet, un « rapport d'audit sera jugé de qualité s'il résulte d'un processus d'audit à la fois techniquement compétent et indépendant » (Citron et Taffler, 1992, p. 344). La compétence et l'indépendance sont les deux ingrédients nécessaires à la qualité du processus d'audit. Cependant, la compétence de l'auditeur demeure une sorte de boîte noire dont la complexité est très souvent sous-estimée.

Les compétences de l'auditeur sont à la fois techniques et relationnelles (Richard, 2000). Elles sont liées aux connaissances de l'auditeur, ce qui suppose à la fois une formation, une qualification et une expérience suffisantes (Flint, 1988, p. 48). Au-delà de ces remarques, peu de choses sont dites sur la manière dont les compétences de l'auditeur se construisent et se déclinent, en particulier en ce qui concerne la maîtrise du risque d'erreur inhérente à l'activité de l'auditeur financier. Certaines analyses développent une approche plus sociologique de la compétence de l'auditeur intégrée dans la théorie de l'agence (Richard, 2000) et tentent d'intégrer la capacité de l'auditeur à établir une relation de confiance avec le personnel de l'entreprise contrôlée dans la compréhension de la qualité de l'audit. Toutefois, il s'agit bien souvent d'intégrer tel ou tel élément dans la définition de la compétence de l'auditeur et non d'élaborer un modèle intégratif capable d'expliquer les défaillances dans l'activité de l'auditeur.

Il est cependant possible de mettre en avant deux voies de recherche originales permettant d'esquisser une meilleure connaissance de la compétence de l'auditeur : la mise en relation du savoir-faire opérationnel de l'auditeur et de ses valeurs (Du Prat dit Hauret, 2003b, 2004) et la mise en perspective historique des qualifications exigées pour l'exercice du commissariat aux comptes (De Beelde, Mikol, Gonthier-Besacier, 2003, Mikol, 1993, 2004).

Dans la première voie de recherche, les valeurs et le sens de l'éthique sont considérées comme des éléments intégrés à la compétence des auditeurs. Le niveau de développement éthique est susceptible d'une mesure grâce à l'échelle fournie par les travaux de Kohlberg concernant sa théorie du développement moral cognitif. Les auditeurs adopteraient des solutions différentes selon leur niveau de développement. Si ces recherches permettent d'intégrer à la définition du métier d'auditeur des éléments non strictement techniques, elles ne permettent pas de répondre d'une manière satisfaisante à la place de la formation dans le renforcement de la sensibilité éthique. Comment est-il possible de favoriser la conscience éthique et déontologique des professionnels de la comptabilité ? Est-il seulement possible d'agir sur la sensibilité éthique ? Ces questions sont aujourd'hui encore sans réponse.

Dans la seconde voie de recherche, les compétences de l'auditeur sont analysées dans une perspective historique : il s'agit de retracer l'évolution du métier et de son cadre légal. Le commissaire aux comptes est ainsi apparu dans la législation française pour la première fois en 1863. Les règles de comportement et l'étendue de la mission du commissaire aux comptes sont l'objet d'une intervention de l'Etat progressive destinée à renforcer la fiabilité des comptes établis par les entreprises. Ce souci a conduit l'Etat à confier à une autorité professionnelle indépendante le soin de définir les normes professionnelles d'exercice du commissariat aux comptes. Au fil des années, l'effort de formation exigé des commissaires aux comptes n'a cessé de se renforcer. La loi de 1966 sur les sociétés commerciales a ainsi prévu quatre dispositions destinées à renforcer la compétence des commissaires aux comptes (Mikol, 2004) :

- la création d'une liste rassemblant un corps de spécialistes,
- mettre fin à l'exercice du commissariat par les titulaires de diplômes insuffisants,
- l'augmentation des honoraires,
- le renforcement des droits des commissaires aux comptes.

Mais ces recherches associent la compétence à la qualification et ignorent la réalité de l'activité de l'auditeur financier. La compétence est abordée à la fois à partir des travaux de gestion des ressources humaines et à partir de la définition donnée par le référentiel normatif et déontologique de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

Les compétences des professionnels du chiffre sont définies comme une réunion d'éléments positifs susceptibles d'un apprentissage (Bescos, 2003). Selon Peretti (2000), la compétence est susceptible d'une décomposition en trois éléments : le savoir technique, le savoir-faire et le savoir-être. Cette stratification des compétences se retrouve sous une autre terminologie chez Stone et al. (2000, p. 699). On peut ainsi distinguer les compétences techniques de base (entry level technical managerial accounting knowledge), les compétences liées à la connaissance du secteur d'activité de l'entreprise (industry knowledge), les compétences tacites en management qui se comprennent comme une aptitude à construire une relation de travail et à collaborer avec des partenaires et les aptitudes à résoudre un problème (problem solving ability).

Dans ce cadre, la compétence de l'auditeur est garantie par un niveau de formation et un savoir-être. L'analyse des stratégies de recrutement et de gestion de la main-d'œuvre des

fat four révèle la préférence de ces cabinets pour des auditeurs juniors disposant d'une large culture générale (garante d'une certaine ouverture d'esprit) par rapport aux candidats pouvant justifier d'une formation purement technique en comptabilité. Tandis que les petits cabinets ont recruté, pour l'essentiel, pendant des années des diplômés de l'enseignement technique, titulaires d'un BEP, d'un bac professionnel ou d'un BTS, les grands cabinets anglo-saxons ont misé sur des collaborateurs au profil de généraliste (De Beelde, Mikol, Gonthier-Besacier, 2003). Les diplômés des Grandes écoles de commerce ont ainsi alimenté l'essentiel des recrutements des Big four, les dotant d'un personnel à fort potentiel, capable de travailler à l'international et d'obtenir rapidement, si besoin est, le diplôme d'expert-comptable et de commissaire aux comptes. En outre, lorsque les jeunes recrutés quittent le cabinet pour accéder à des postes à responsabilité au sein d'entreprises, ils n'hésitent pas à faire appel à leur ancien cabinet en tant que prestataire de services et alimentent ainsi le chiffre d'affaires de leur ancien employeur. Le choix des profils des auditeurs juniors s'explique par le primat des compétences relationnelles et du savoir-être sur les compétences purement techniques dans l'exercice du commissariat aux comptes.

Le législateur adopte une approche toute différente de la compétence du commissaire aux comptes. La compétence du commissaire aux comptes n'est l'objet d'aucune définition précise par le législateur ou les autorités professionnelles. Pourtant il est d'usage d'y faire référence explicitement ou implicitement. La loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 dispose en effet que tout commissaire aux comptes n'ayant pas exercé de mission de contrôle légal des comptes pendant au moins trois ans sera contraint de suivre une formation avant d'accepter une nouvelle mission de certification (article L 822-1 du Code de commerce). Pour l'IFAC (International Federation of accountants) le professionnel de la comptabilité doit agir avec compétence, soin et diligence et ceci implique de maintenir un niveau de connaissances lui permettant de satisfaire son client (§15 du Code d'éthique des professionnels comptables).

La compétence du commissaire aux comptes demeure ainsi une sorte de boîte noire permettant d'assurer la fiabilité de l'information financière contrôlée et composée de connaissances maîtrisées à la fois d'ordre technique, pratique et comportemental. Une prise en compte de l'approche ergologique permettrait d'intégrer la maîtrise du risque à la définition de la compétence de l'auditeur et favoriserait ainsi un renouvellement de notre conception du métier d'auditeur et de sa formation. Mais avant d'esquisser ces pistes de recherche, il est indispensable de définir l'approche ergologique et la manière dont elle conçoit la compétence.

II- APPROCHE ERGOLOGIQUE DES COMPETENCES :

La compétence est une notion d'emploi récent dans la gestion des ressources humaines. L'étymologie du mot renvoie à *competens* en latin, issu de la réunion de *petere* (pouvoir) et *cum* (avec). D'où la double acception statique et dynamique de la compétence, qui désigne aussi bien le fait de convenir c'est-à-dire d'être en état de, de réunir les qualités nécessaires à la réalisation d'une mission que le fait de rivaliser avec quelqu'un, d'être en compétition. Ce deuxième sens renvoie à ce qu'il est possible d'investir dans une situation de rivalité. La compétence de l'auditeur lui permet d'accomplir sa mission dans un climat de coopération et de conflit potentiel avec les responsables de l'entreprise auditée.

La compétence se distingue de notions voisines telles que la performance et la qualification. Chomsky oppose la compétence et la performance. La compétence renvoie à ce que l'acteur mobilise pour parvenir à un objectif. Les éléments de la compétence sont en partie cachés. La performance renvoie au contraire à ce qui est visible. Il s'agit du résultat de l'action. Ainsi la performance des résultats est souvent utilisée comme l'indice de la détention d'une compétence. La qualification renvoie quant à elle à la détention d'un titre garantissant la maîtrise de connaissances théoriques et techniques. La qualification serait ainsi « la mise en œuvre de concepts formalisés dans des séquences de formation » (Schwartz, 2000, p. 473). La qualification échappe ainsi devant la gestion du risque. Pourtant il est possible de constater un glissement sémantique « du terme de « compétence » en lieu et place du terme de « qualification » (Schwartz, Faïta, Durrafourg, 1984).

1.1 L'ergologie et l'activité :

L'ergologie n'est pas une discipline scientifique, mais une approche transdisciplinaire qui s'intéresse à l'activité humaine. L'activité est ce que l'individu va déployer pour parvenir à accomplir son but. L'ergologie se définit ainsi par trois éléments (Schwartz, 1997) :

- l'association de tous les savoirs disciplinaires monopolisables pour comprendre les situations de travail,
- la volonté de prendre comme objet d'étude l'acte de penser le travail,
- la volonté de développer une « communauté scientifique élargie » composée des acteurs du travail, et constituant des forces de rappel face aux experts apporteurs de concepts.

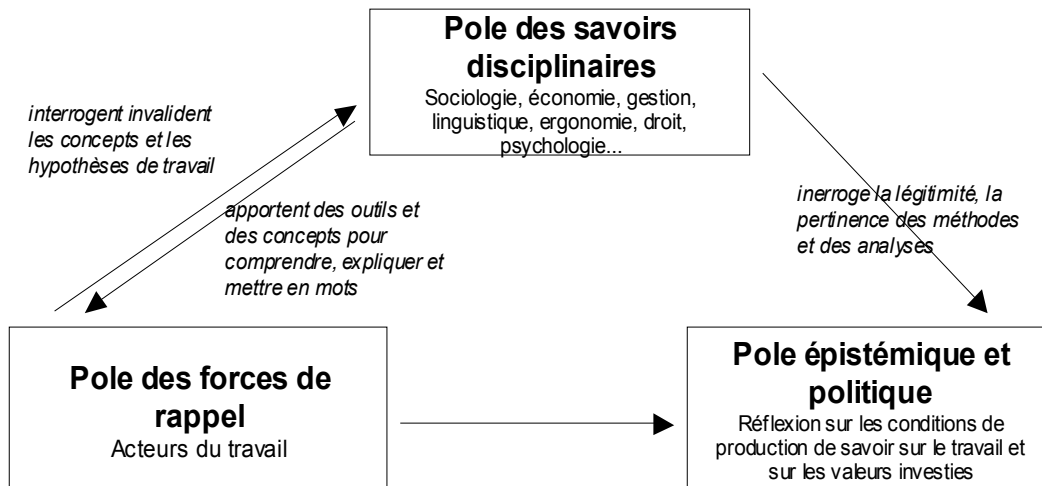


Figure N°1
L'approche ergologique

Au-delà de l'exotisme d'un terme, l'approche ergologique s'appuie sur deux postulats fondamentaux :

- le travail est complexe
- l'homme veut toujours être acteur de ses normes

Première hypothèse : le travail est complexe

Cette hypothèse s'oppose à la conception du travail véhiculée par le taylorisme. En effet, le taylorisme suppose que le travail est transparent à son observation. Il suffit que le bureau des méthodes prête attention au travail, décompose les gestes nécessaires à l'effectuation d'une tâche pour savoir ce qu'il faut faire et comment il faut le faire. Cette hypothèse taylorienne se décompose en quatre conséquences bien connues : la séparation de l'exécution et de la conception du travail, la mise en évidence d'une manière de faire la meilleure, la nécessité de la formation et de la sélection des agents producteurs, la détermination d'une motivation purement économique du travail.

Contre les présupposés du taylorisme, l'approche ergologique fait surgir la complexité énigmatique du travail. Cette complexité est révélée par l'infidélité des situations de travail aux normes antécédentes. L'activité réelle ne colle jamais parfaitement aux normes et aux procédures, l'imprévue et l'invention sont les seules règles universelles de l'activité. Les ergonomes de langue française ont ainsi mis en évidence le caractère universel de l'écart entre le travail prescrit et le travail réel (Teiger, 1993 ; Daniellou, 1996). Même dans les régimes de production les plus corsetés où aucun espace ne semble laissé à l'initiative individuelle, à l'aléa des circonstances (par exemple sur les chaînes de montage), une floraison de gestions individuelles des procédures voit le jour. Comme on ne conduit pas un avion de chasse avec un manuel de pilotage sur les genoux, on ne peut pas travailler en se contentant d'exécuter des normes et des procédures. Aucune situation de travail ne peut être totalement anticipée.

C'est pourquoi le travail est défini par Yves Schwartz comme « usage de soi » et non « exécution de consignes ». Toute situation de travail est le lieu de tensions problématiques

entre soi et les autres, toute situation de travail est une espace de possibilités à renégocier en permanence. Le travail est ainsi un espace de jeu entre l'individuel et le collectif, qui constitue à la fois une nécessité technique pour la réalisation d'une tâche et une alchimie toujours aléatoire fondée sur l'expression d'histoires singulières.

Deuxième hypothèse : tout homme veut être sujet de ses normes

L'approche ergologique a assimilé les données de la philosophie du vivant de Georges Canguilhem (1947, 1965, 1966). La philosophie de Georges Canguilhem se fonde sur une caractéristique essentielle : la volonté pour tout individu vivant d'être le sujet de ses normes. La normativité vitale caractérise toutes les espèces à plus ou moins grande échelle. Elle revêt chez les espèces les plus élémentaires la forme d'une capacité d'infraction aux moyennes physiologiques, c'est-à-dire d'une infidélité aux apparentes prescriptions du milieu de vie. Chez l'homme, la normativité revêt l'aspect négatif de la transgression et l'aspect positif de l'invention de nouvelles normes.

L'homme au travail n'échappe pas à cette loi du vivant : il ne peut tenir comme vivable que des normes et des conditions d'exercice auxquelles il adhère et qu'il reconnaît comme siennes.

Dans cette optique, les multiples sources de variabilité du milieu exigent de l'acteur une aptitude à gérer l'instable car un milieu de vie ou un milieu de travail n'est jamais parfaitement homéostatique. Dès lors toute situation de travail combine deux axes hétérogènes où se joue la question du singulier.

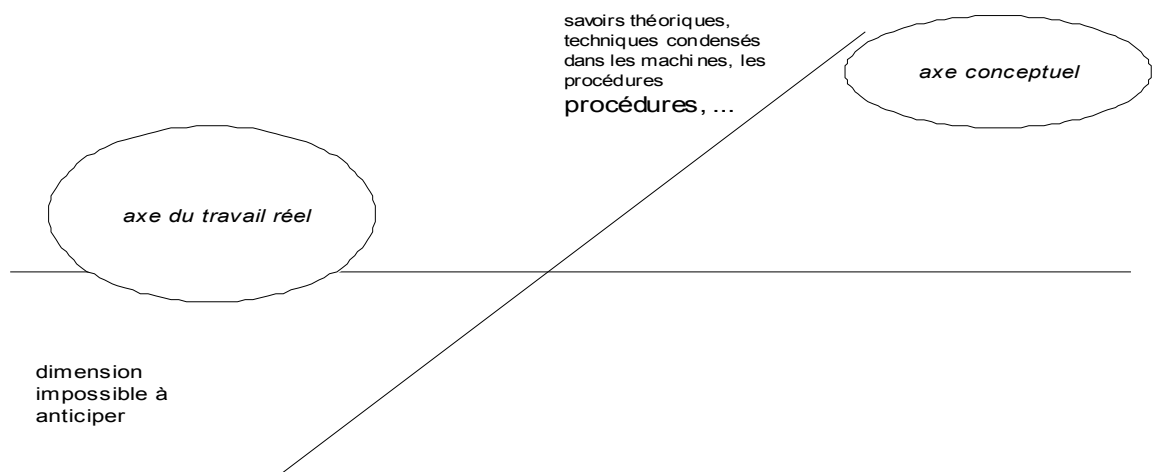


Figure N°2
Le travail entre axe conceptuel et axe réel

Toute situation de travail suppose l'utilisation de règles de fonctionnement, d'outils, d'un savoir faire technique condensé dans des procédures et des méthodes. Mais le travail, même celui qui semble le plus élémentaire, n'est jamais la pure exécution de consignes. Il existe une dimension que le concept ne peut pas anticiper et c'est ce par quoi l'activité est toujours une

gestion singulière d'une situation en théorie standardisée. Les compétences sont ainsi définies, dans l'approche ergologique, comme ce qui permet aux individus de faire face à la singularité des situations de travail. La compétence ne se saisisait pas dans l'application mécanique de règles et de procédures mais dans la réaction face à l'inédit d'une situation, dans la gestion de l'imprévisible et de l'imprévu.

1.2 Les ingrédients de la compétence :

Le concept de compétence fonctionne depuis près de vingt ans comme un « attracteur » (Le Boterf, 1994), dans la mesure où il suscite de nombreux travaux et la formation des plus jeunes est orientée suivant le développement de compétences. L'école doit permettre aux apprenants de construire des compétences c'est-à-dire des « savoirs agir reconnus ». Mais il est très difficile de définir le contenu exact des compétences monopolisables dans le cadre d'un métier donné. La difficulté soulignée en ce qui concerne l'activité de l'auditeur peut être étendue à tous les métiers. La compétence est à la fois un terme répandu et pourtant mal maîtrisé.

La détermination des compétences est ainsi un exercice nécessaire et insoluble (Schwartz, 1994, p. 11). Il est pourtant possible de parler des « ingrédients de la compétence » c'est-à-dire d'éléments nécessaires mais non suffisants pour expliquer la mise en œuvre de compétences dans l'activité (Schwartz, 2000). Quatre ingrédients peuvent ainsi être repérés :

- Le premier ingrédient renvoie au degré d'appropriation de la régularité des situations. La compétence implique en effet de saisir en quoi la situation rencontrée est à l'image d'un protocole. Le sujet doit neutraliser la dimension conjoncturelle de la situation de travail pour en retenir les éléments de régularité susceptibles de déclencher une conduite adéquate. Cet élément suppose la maîtrise des systèmes formels, des codes et des procédures, des langages. Dans le cadre de l'activité d'un auditeur financier, ce premier ingrédient suppose la connaissance de la loi : l'auditeur doit connaître par exemple les conditions déclenchant son devoir de révélation de tout fait délictueux au procureur de la République prévu par le Code de commerce ou les conditions d'enregistrement comptable des stocks options. Cette capacité à s'approprier une situation est l'objet d'un apprentissage progressif où le sujet doit s'affranchir de son expérience propre pour accéder aux connexions réglées dans la généralité du concept. L'important n'est pas de se rappeler dans quelles conditions l'auditeur a pu rencontrer des situations similaires mais quel est le protocole qu'il doit suivre pour conduire sa mission.
- Le second ingrédient de la compétence renvoie à la part d'expérience et d'infiltration historique qui traverse toute situation de travail. Il s'agit d'une compétence « adhérente à l'action » qui permet au sujet d'introduire dans le protocole repéré et appliqué des éléments partiellement inédits et adaptés à la singularité de la situation. Ainsi le commissaire aux comptes, qui aura eu connaissance de faits délictueux de faible importance et qui ont été corrigés, pourra être tenté de ne pas les rapporter au Procureur en violation de la loi pour protéger la réputation et la survie économique de son client. L'incorporation de cet ingrédient des compétences ne se forme que dans l'opérativité et s'acquiert donc dans l'expérience.
- Le troisième ingrédient de la compétence se définit comme la capacité de mettre en dialectique les deux premiers ingrédients, c'est-à-dire de repérer à la fois les éléments de régularité des situations et leurs particularités.

- Le quatrième ingrédient de la compétence se définit dans la faculté de transmission associée à la maîtrise d'un savoir. Le sujet compétent doit être capable de faire partager sa maîtrise et d'enseigner aux autres les conditions de l'agir qui réussit.

Ainsi la compétence se définit dans la synthèse de ces éléments hétérogènes qui combinent à la fois les savoirs conceptuels et les leçons tirées de l'expérience. Cette approche diffère grandement des approches traditionnelles de la compétence de l'auditeur. Il convient à présent d'appliquer cette approche à l'activité de l'auditeur afin d'esquisser des pistes de recherche.

III- LA MAÎTRISE DU RISQUE COMME ÉLÉMENT CENTRAL DE LA COMPÉTENCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Nous avons vu que la compétence est une capacité à mobiliser des ressources cognitives pour faire face à des situations en partie singulières. La compétence est donc liée à la connaissance. Il y a toujours des connaissances sous une compétence, que ces connaissances aient été apprises sur le tas ou dans les livres. La compétence de l'auditeur suppose en effet des connaissances techniques (juridiques, comptables, financières, organisationnelles, informatiques), relationnelles (connaître la psychologie de son interlocuteur) et procédurales (il est important de connaître le déroulement d'un processus d'audit).

Pourtant, la compétence ne se réduit jamais à des connaissances procédurales codifiées et apprises. La compétence suppose de savoir juger de la pertinence de la règle à appliquer et pour cela elle inclut la possibilité de transgresser les règles lorsque c'est nécessaire. L'indiscipline, le refus des règles peut ainsi se révéler un indice de compétence du sujet (Fredy Planchot, 2002). L'auteur développe sa thèse à partir d'un exemple emprunté à une entreprise de métallurgie de 300 personnes, spécialisée dans la production de fûts métalliques. Dans cette entreprise, une consigne interdit aux ouvriers d'intervenir sur les machines en mouvement. L'observation du travail des régleurs révèle que ceux-ci interviennent fréquemment sur les machines en marche pour décoincer des bidons mal engagés dans le process de production. Le régleur justifie alors son geste par le fait qu'il « sent quand il y a un danger et que dans ce cas, il ne met pas la main ». L'opérateur qui sait faire, qui connaît le pourquoi du comment peut transgresser la règle car il dispose d'une habileté supérieure. La transgression manifeste une certaine confiance vis-à-vis de ses compétences.

L'exercice de compétences passe dès lors par des opérations mentales complexes, difficiles à mettre en mots, car elles sont sous-tendues par des schèmes de pensée qui permettent de choisir dans une palette de possibles, l'action la mieux adaptée à la situation, même si celle-ci implique de transgresser les règles du métier. Parler de compétences, c'est dès lors évoquer trois éléments en interaction dynamique ;

- des familles de situations auxquelles renvoie le champ de la compétence,
- des ressources mobilisables (savoir-faire, savoir, schèmes de perception, attitudes)
- des schèmes de pensée, des valeurs, des histoires permettant la mobilisation adéquate

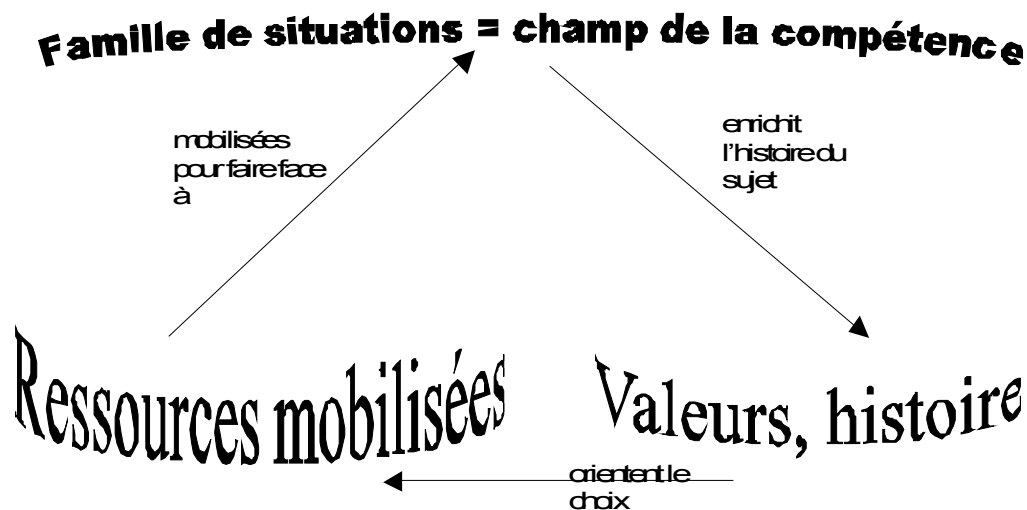


Figure N°3
Les ingrédients de la compétence

Le métier de commissaire aux comptes est basé sur la maîtrise du risque. Selon l'IFAC, le risque d'audit désigne le « risque que l'auditeur financier exprime une opinion incorrecte sur les états financiers soumis à son contrôle du fait d'erreurs significatives contenues dans ces états ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque que les comptes à certifier comprennent des erreurs et le risque que l'auditeur ne repère pas ces erreurs en dépit des contrôles effectués. La mission de l'auditeur est de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour qu'il puisse être jugé acceptable. Cette maîtrise du risque ne signifie pas pour autant son élimination totale. L'auditeur junior aura ainsi tendance à vouloir « traquer » la moindre erreur et il sera tenté de passer du temps sur chaque poste pour s'assurer qu'il n'omet rien. Avec l'expérience, il apprendra à négliger des postes ou des opérations jugés non significatifs. Tolérer une certaine dose de risque est ainsi l'indice d'une plus grande maîtrise du métier.

Si nous appliquons l'approche engagée par Yves Schwartz, nous pouvons définir la compétence de l'auditeur comme la réunion des ingrédients ci-dessous :

Ingrédient	Descriptif	Apprentissage
N° 1	Appropriation de la régularité des situations : maîtrise du processus d'audit et de ses obligations en tant qu'auditeur légal	Connaissance technique
N° 2	Connaissance adhérente à l'action « compétence opérative » : savoir ce qui fonctionne et ce qui échoue, capacité d'infraction, faire face à l'inédit	Connaissance acquise par l'expérience (analogie)
N° 3	Mise en dialectique des éléments 1 et 2 pour juger de la marche à suivre	? Aspect mystérieux de la compétence
N° 4	Capacité à transmettre ce qu'on sait faire = pédagogie	Qualités personnelles

Tableau N°4
Les ingrédients de la compétence de l'auditeur

Les valeurs du sujet et du collectif dans lequel il s'insère influent naturellement sur la mise en synergie de ces ingrédients. La manière dont l'auditeur légal conçoit son métier influence le respect des règles déontologiques et légales qui entourent l'exercice de sa mission. Un exemple précis développé à partir des travaux menés par Prat dit Hauret (2003c) permettra d'illustrer notre propos. Le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler au procureur de la République les faits délictueux qu'il aurait eu à connaître au cours de sa mission. Par fait délictueux, il faut entendre tout fait susceptible de recevoir une qualification pénale devant les tribunaux. De manière plus générale, le commissaire aux comptes qui relève des irrégularités non susceptibles d'une qualification pénale doit simplement les signaler aux dirigeants (conseil d'administration, directoire) et à l'assemblée des actionnaires. Cette obligation imposée au commissaire aux comptes a un domaine étendu (Guyon, 1998). Elle oblige par conséquent le commissaire aux comptes à signaler non seulement les irrégularités comptables mais également les irrégularités juridiques affectant l'organisation ou le fonctionnement de la société.

Le Ministère de la Justice a précisé à plusieurs reprises le contour de cette obligation. Une circulaire du 13 février 1978 précisait que seul le Procureur de la République avait le pouvoir d'apprécier la suite à donner aux délits révélés, le commissaire aux comptes ne devant pas passer sous silence certains délits au motif qu'ils auraient été régularisés. Puis une circulaire du 23 octobre 1985 a apporté certaines adaptations à ce dispositif. Le commissaire aux comptes doit tenir compte des conséquences de l'infraction et du but poursuivi pour ne révéler que les faits significatifs et délibérés. Un fait significatif est celui qui, « ayant pour effet de soustraire l'entité ou des dirigeants à des dispositions légales spécifiques, modifie sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat ou porte ou est de nature à porter préjudice à l'entité ou à un tiers » (Prat dit Hauret, 2003c). Un fait délibéré est un fait dont son auteur avait nécessairement conscience. Les infractions au droit pénal financier et comptable constituent la majeure partie des infractions que le commissaire aux comptes peut rencontrer dans l'exercice de ses fonctions. L'analyse de la jurisprudence en la matière précise que la production de bilans inexacts, la majoration frauduleuse d'un apport en nature, le défaut de provisions ou encore le défaut de rédaction du rapport de gestion par les dirigeants constituent des faits délictueux devant être révélés au procureur.

Une étude menée par Prat dit Hauret (2003c) sur la manière dont les commissaires aux comptes comprenaient le sens de l'obligation qui leur est faite de révélation des faits délictueux permet de mesurer l'écart qui existe dans la conception du métier d'auditeur légal. Pour certains la révélation est perçue comme une délation qui crée un trouble dans une relation de nécessaire à la production de comptes annuels de qualité. L'éventuelle révélation de faits délictueux peut même être vécue comme une trahison. Pour d'autres, la révélation des faits délictueux est une mission légitime du commissaire aux comptes compte tenu de son accès privilégié à la comptabilité de l'entreprise. Le commissaire aux comptes associe son rôle à celui d'un véritable auxiliaire de justice dont la mission est de faire respecter la loi commerciale. Les auditeurs légaux sont les « chiens de garde » des entreprises et constituent la clef de la confiance des tiers et des associés dans les activités financières (Monéger, Granier, 1995).

Par l'intermédiaire d'une série d'entretiens semi-directifs, Prat dit Hauret a établi une typologie des situations susceptibles de poser problème à l'auditeur légal.

	Type 1 – délits mineurs	Type 2 – délits majeurs	Type 3 – délits « contraints »
Caractéristiques du fait délictueux	Transgression du droit des sociétés du fait de la négligence ou de l'ignorance du dirigeant.	Délits commis sciemment au détriment des intérêts de l'entreprise, pour un enrichissement personnel du dirigeant.	Gain sociétal du délit supérieur à son coût financier. Le délit permet d'assurer la viabilité économique de l'entreprise.
Comportement du CAC	Avis des CAC partagés. Si aucun préjudice ou si fait régularisé alors pas de révélation.	Révélation considérée unanimement comme légitime.	Dilemme éthique. Positions hétérogènes. <ul style="list-style-type: none"> - vision legaliste - vision pragmatique

Figure N° 5
Typologie du comportement des commissaires aux comptes
Face à des faits délictueux
D'après l'étude de Prat dit Hauret (2003c)

Certains commissaires aux comptes adoptent une position legaliste : ils sont partisans d'une application absolue de la règle car il serait dangereux pour l'intérêt public que l'auditeur légal puisse apprécier les conditions de l'application d'une règle. Au contraire, certains commissaires considèrent qu'ils doivent être libres d'apprécier les circonstances du délit commis et ses conséquences pour les tiers ; l'appréciation des deux facteurs énoncés précédemment peut conduire à une absence de révélation. Ces auditeurs adoptent une position plus « pragmatique ». La conduite de l'auditeur dépend donc de son histoire personnelle, de son rapport à la loi et à la défense de l'intérêt public mais aussi de sa capacité à assumer les conséquences éventuelles d'une non application des règles.

CONCLUSION ET PISTES DE RECHERCHE

L'évolution du métier de commissaire aux comptes a impliqué un élargissement progressif des compétences mises en œuvre et de la formation des auditeurs. Cet élargissement pourrait se poursuivre dans les années à venir avec l'extension de la mission de l'auditeur légal au contrôle de la responsabilité sociale de l'entreprise. Mais la capacité de l'auditeur à résoudre des dilemmes éthiques ne peut pas être abordée comme une compétence en soi susceptible d'être développées par des formations spécifiques. La définition de la compétence comme un ensemble d'ingrédients en interactions a le mérite de révéler l'insuffisance de la formation pour la mise en œuvre de compétences opérationnelles. La vie du sujet, la manière dont il perçoit le sens de son métier, ses valeurs propres et les valeurs du collectif dans lequel il s'insère vont fournir autant de critères de choix susceptibles d'expliquer la mobilisation de ressources incorporées par la formation et l'expérience. L'éthique est moins une ressource mobilisable que la résultant de l'histoire propre au sujet susceptible d'évoluer au cours des expériences professionnelles, ce qui nous invite à relativiser l'enjeu d'une formation en éthique pour la compétence des futurs auditeurs.

Une meilleure connaissance de la construction de la compétence de l'auditeur pourrait émerger de l'observation directe de l'activité de l'auditeur à partir par exemple de chroniques d'activité réalisées par des auditeurs disposant notamment d'une expérience professionnelle variable. Cette analyse devrait permettre de tester la pertinence de chaque ingrédient relevé dans l'approche ergologique pour la compétence de l'auditeur.

BIBLIOGRAPHIE

- BESCOS P.L. (2002), « Les déterminants des compétences de la fonction gestion-finance », Congrès de l'AFC.
- CANGUILHEM G. (1947), « Milieu et normes de l'homme au travail », *Cahiers internationaux de sociologie*, III, p. 120-136.
- CANGUILHEM G. (1965), *La connaissance de la vie*, Paris : Vrin.
- CANGUILHEM G. (1966), *Le normal et le pathologique*, Paris : PUF.
- CITRON D., TAFFLER R.J. (1992), « The Audit report under going concern uncertainties : an empirical analysis », *Accounting and Business research*, vol. 22, n°88, p.337-345.
- DANIELLOU F. (1996), *L'ergonomie en quête de ses principes. Débats épistémologiques*, Toulouse : Octarès.
- DE ANGELO L.E. (1981), « Auditor size and audit quality », *Journal of Accounting and Economics*, n°3, p. 183-199.
- FLINT D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, London.
- FORTIN J., MARTEL L. (1997), « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 3, septembre, vol. 2, p. 59-76.
- FREDY PLANCHOT A. (2002), « L'indiscipline au travail : une marque de compétence ? », *Revue de gestion des ressources humaines*, pp. 192-198.
- GUYON Y., COQUEREAU G. (1991), *Le commissariat aux comptes, Aspects juridique et technique*, Paris : Litec.
- GUYON Y. (1998), *La responsabilité civile des commissaires aux comptes*, *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, pp 33-48.
- MIKOL A. (2004), *La compétence du commissaire aux comptes et la loi de 1966*, *Actes du Congrès de l'AFC*, Orléans.
- MONÉGER J., GRANIER T. (1995), *Le commissaire aux comptes*, Paris : Dalloz.
- LEE T., STONE M. (1995), « Competence and independence : the congenital twins of auditing ? », *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 22, n°8, décembre, p. 1169-1177.
- LE PORTZ Y. (1997), *L'indépendance et l'objectivité des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne*, groupe de travail CNCC/COB, décembre, 43 p.
- PERETTI J.M. (2000), *Dictionnaire des ressources humaines*, Paris : Vuibert.
- PONEMON L.A. (1990), « Ethical Judgments in Accounting : A cognitive developmental perspective », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 1, p. 191-215.
- PRAT DIT HAURET C. (2003a), « Audit et développement moral cognitif », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 6, N°3, septembre, p. 117-136.
- PRAT DIT HAURET C. (2003b), « L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6, vol. 2, novembre, p. 31-58.
- PRAT DIT HAURET C. (2003c), « La révélation des faits délictueux : l'épineuse obligation du commissaire aux comptes », *Actes du Colloque sur la responsabilité globale de l'entreprise*, 16 et 17 octobre 2003, Audencia, Nantes.
- PRAT DIT HAURET C. (2004), « Ethique et audit », *Actes du colloque sur le management responsable*, ESDES, Lyon.
- RICHARD C. (2000), *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*, Thèse pour le doctorat ès sciences de gestion, Université de Montpellier II.

- RICHARD C., REIX R. (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 8, Volume 1, mai, p. 151-174.
- RICHARD C. (2003), « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue Française de Gestion*, nov/déc.
- SCHWARTZ Y., FAITA D., VUILLON B. (1985), *L'homme producteur*, Paris : éditions sociales.
- SCHWARTZ Y. (1994), Communication au XXIXe Congrès de la SELF, *Ergonomie et ingénierie*, Pairs, Eyrolles.
- SCHWARTZ Y. (1997), *Reconnaissances du travail, Pour une approche ergologique*, Octarès.
- SCHWARTZ Y. (2000), *Le paradigme ergologique ou un métier de philosophe*, Toulouse : Octarès.
- STONE D., HUNTON J. et al. (2000), « Succeeding in managerial accounting », Part I, *Accounting, Organization and Society*, Volume 25, pp. 697-715.
- TEIGER C. (1993), « L'approche ergonomique du travail humain », *Education permanente*, 116, 3.