

Compétence éthique des auditeurs : Facteurs d'influence dans un environnement en faillite de normalisation

Ethical competence of auditors: influencing factors in an environment in default of normalization

ATEUMO Edith Christiane Grace

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Dschang-Cameroun

chrisgrace2005@yahoo.fr

NDASSI YEPGNOU Joseph

Docteur Ph. D

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Dschang-Cameroun

ndassijoseph@yahoo.com

TONMO Gael Simplicie

Enseignant chercheur

IUT FOTSO Victor/Bandjoun

Université de Dschang-Cameroun

gaeltonmo@yahoo.fr

Date de soumission : 15/01/2022

Date d'acceptation : 05/04/2022

Pour citer cet article :

ATEUMO.E.C.G & AL (2022) « Compétence éthique des auditeurs: Facteurs d'influence dans un environnement en faillite de normalisation», Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 3 : Numéro 4 » pp : 61 – 87 .

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

L'objectif de cet article est de mettre en évidence, au delà des facteurs existant dans la littérature, ceux expliquant au mieux les éléments favorables à la compétence éthique des auditeurs, dans un environnement en faillite de normalisation. L'articulation de ce travail autour d'une phase quantitative, sur un échantillon de 45 cabinets d'audit inscrits à l'ONECCA a permis d'atteindre les objectifs visés. Il y ressort qu'au Cameroun les variables liées à la profession d'audit et la variable de contexte favorisent significativement la compétence éthique de l'auditeur. Plus spécifiquement, la compétence éthique de l'auditeur s'amointrie lorsque l'engagement de l'auditeur pendant sa mission dépend du montant des honoraires qu'il a eu à négocier et entre autre, lorsqu'il entretient une relation de longue durée avec un même client. Elle est d'autant plus significative chez les auditeurs qui ont capitalisé les cours d'éthique reçus lors de leur formation pour résoudre une situation de dilemme. Par ailleurs, l'analyse ne révèle aucune relation significative entre la nature de la relation entre l'audité et l'auditeur et la compétence éthique de ce dernier.

Mots clés: Audit ; Compétence éthique ; Facteurs liés à la profession d'audit ; Facteurs contextuels ; Faillite de normalisation.

Abstract

The purpose of this article is to highlight, beyond the factors existing in the literature, those which best explain the elements favorable to the ethical competence of auditors, in an environment in bankruptcy of standardization. The articulation of this work around a quantitative phase, on a sample of 45 audit firms registered with ONECCA, made it possible to achieve the targeted objectives. It shows that in Cameroon the variables related to the audit profession and the context variable significantly promote the ethical competence of the listener. More specifically, the auditor's ethical competence is diminished when the auditor's commitment during his mission depends on the amount of fees he has had to negotiate, among other things, when he has a long-term relationship with the same customer. It is all the more significant among auditors who have capitalized on the ethics courses received during their training to resolve a dilemma situation. Furthermore, the analysis does not reveal any significant relationship between the nature of the relationship between the auditee and the auditor and the ethical competence of the latter.

Keywords: Auditing; ethical competence; Audit profession factors; contextual factors; Default of normalization.

Introduction

Les outputs comptables normalisés et diffusés par les entreprises auprès de leurs parties prenantes doivent répondre non seulement à certaines caractéristiques et exigences de la loi, mais être aussi conformes aux normes généralement admises en matière de comptabilité et d'audit. La mission de l'auditeur est de vérifier et de certifier que les comptes qui ont été enregistrés au cours de l'année au sein de l'entreprise sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations (Sangue-Fotso, 2015). Malgré cette mission assignée à l'auditeur, l'environnement des affaires ne cesse de se détériorer à travers le monde avec la violation de plusieurs textes en vigueur. Depuis les chocs produits dans les années 2000 par les géants en audit et plus récemment par le cas du cabinet KPMG en 2014 ainsi que les autres sociétés coupables d'indélicatesses comptables¹, la qualité de l'information financière communiquée par les entreprises aux différentes parties prenantes est devenu un sujet à caution (Foka et Djoutsa Wamba, 2014). La perte de confiance des investisseurs, la remise en cause profonde de la santé financière de nombreuses entreprises et la multiplication des questionnements sur la qualité des outputs comptables ont fait planer le doute sur la qualité des auditeurs et surtout sur leur éthique. Ceux-ci, dont la mission ultime est de révéler des infractions, des fautes et délits commis par les dirigeants d'entreprises, sont plutôt soupçonnés de complicité avec ces dirigeants pour servir leurs intérêts personnels au détriment des intérêts des entreprises dont ils ont la charge.

Ces différents faits marquant l'histoire dans le monde des affaires soulèvent un problème de la qualité d'audit et surtout de l'éthique. Il est habituel de considérer que la qualité de l'audit légal dépend non seulement de l'indépendance de l'auditeur mais également de sa compétence (Citron et Taffler, 1992 ; Lee et Stone, 1995 ; Richard, 2006). Cependant, cette vision classique d'appréhension de la qualité de l'audit, dont l'analyse est centrée sur les caractéristiques objectives de l'auditeur (diplômes, expérience, formation, incompatibilités et bien d'autres) porte des limites. En s'appuyant sur ces insuffisances (Rest, 1986) souligne qu'outre les caractéristiques de la qualité d'audit suscitées, la «sensibilité éthique/compétence éthique» doit être prise en compte dans l'évaluation de la qualité de l'audit. En effet, la maîtrise

¹Les scandales financiers survenus dans les entreprises emblématiques depuis l'affaire d'ENRON, et plus récemment la condamnation de l'un des géants des cabinets d'audit en 2014 aux USA, pour manque d'indépendance ont conduit à une remise en question de la crédibilité des auditeurs. La sommation du 19 au 23 juillet 2013 du contrôle supérieur de l'Etat du Cameroun (CONSUPE) à l'endroit du cabinet KPMG, à rembourser au trésor public des fonds jugés injustement perçus dans l'exercice de leur mission d'audit dans les comptes de la SONARA sont autant des velléités qui entachent l'éthique de l'auditeur.

des connaissances comptables, juridiques ou financières n'épuise pas, à elle seule, la compétence de l'auditeur. Au contraire, Les valeurs personnelles et l'honnêteté doivent être considérées comme des éléments faisant partie intégrante de la compétence d'un auditeur (Ponemon et al., 1990 ; Prat dit Hauret, 2003). L'éthique de l'auditeur intervient dans ce cas comme l'élément lui permettant de résister aux différentes pressions de son environnement.

Au demeurant, quelques facteurs dans les contextes différents expliquent la compétence éthique des auditeurs. A la lumière de (Ge et Thomas, 2008) au Canada, les étudiants en audit canadiens auraient un niveau de compétence éthique plus élevé que les étudiants chinois en raison notamment des valeurs culturelles individualistes de ces derniers. En Irlande, le niveau de compétence éthique d'étudiants chinois et américains dépendent surtout de la nature des dilemmes auxquels ils sont confrontés (Fleming et al., 2010). Contrairement à ces derniers, (Jeffrey et al., 2004) en Taïwan, décrivent le fait que, les auditeurs ont plus tendance à enfreindre les normes professionnelles en faveur des membres de leur famille, et au détriment des valeurs culturelles individualistes. Au regard de ces résultats disparates, il est important de s'interroger sur les éléments susceptibles de mettre en dérives la compétence éthique de l'auditeur, dans un environnement où les violations des textes et normes sont récurrentes. IL Ressort donc le questionnement suivant : **Quels sont les facteurs qui définissent la compétence éthique de l'auditeur dans un contexte en faillite de normalisation ?**

Il est important ici de signaler que la plupart des travaux portant sur la compétence éthique des auditeurs ont été menés dans les pays développés, où les pratiques d'audit sont fortement encadrées et réglementées par la loi. Les résultats qui en découlent sont le plus souvent généralisés à la société africaine, omettant de tenir compte des particularités de cette société qui diffère à bien d'égard de ceux des pays développés ou les pratiques de l'audit, y sont réglementées et encadrées, mais à des degrés moins élevés. Tenant compte du Cameroun, l'administration fiscale en 2011 a balayée du revers de la main l'obligation de faire certifier ses états financiers par les cabinets d'audit indépendant sans motifs apparents (Minko, 2017 ; Ndassi et al., 2019) .La contre performance des auditeurs retracés dans de nombreuses études et conférences menées à ce jour se résument à leur manque d'indépendance, lié à la corruption, à l'importance accordée au clientélisme et au conformisme, à l'incompétence des organes chargés d'assurer le contrôle, à la solidarité familiale et à la proximité sociologique contribuant au détournement des deniers de l'entreprise. La pratique de la mission d'audit dans un tel environnement peut amener les auditeurs à tenter d'abuser de leur monopole et de privilégier avant tout leur intérêt personnel. Une sensibilité et un comportement éthiques constituent une

alternative à tout comportement opportuniste. Cette description tient lieu d'argument suffisamment étayé pour une opportunité d'études portant sur la compétence éthique des auditeurs au Cameroun. Du moins, le travail vise d'avantage à cerner les facteurs qui expliquent au mieux la compétence éthique de l'auditeur au Cameroun. Il en ressort deux principales contributions :

Ce travail vient remettre en cause l'approche Wébérienne selon laquelle l'homme n'a aucune possibilité de libre arbitre, c'est-à-dire aucune possibilité de choisir, cette approche est quelque peu utopique. En effet, les faits empiriques (comme celui des commissaires aux comptes de la SODECOTON par exemple) montrent à suffisance que l'auditeur est libre de prendre une décision indépendamment de la législation en vigueur, la résolution de la faillite des entreprises dépend en partie de ce dernier.

Il est également judicieux d'attirer l'attention des législateurs sur la vétusté des référentiels sur lesquels les auditeurs s'appuient pour exercer leur profession. Ce qui pourrait amener les organes compétents à faire évoluer les choses et empêcher ainsi cette stagnation des référentiels, même si à nos jours l'on note le passage de l'acte uniforme OHADA entrée en vigueur en 2000 à OHADA révisée (2017).

Toutefois, seront successivement abordés dans le cadre de ce papier, l'ancrage théorique relatif à la compétence éthique (2), la stratégie d'identification des facteurs pertinents de même que les procédures d'analyse des données (3) et enfin, nous exposerons les principaux résultats de la recherche et les discussions y afférentes (4).

1. Revue de la littérature, base d'observation théorique et hypothèses de recherche

Après avoir rappelé les différentes acceptions de la compétence éthique fournies par la littérature, nous présenterons les théories qui la sous-tendent, puis nous finirons par la formulation des hypothèses de recherche.

1.1. Justification théorique de la compétence éthique de l'auditeur: Analyse et technique d'évaluation

Il nous paraît opportun ici de s'attarder sur la notion de compétence éthique, concept clef dont les ornières doivent être clairement identifiées, mais également faire un tour d'horizon sur les méthodes d'évaluation.

1.1.1. La compétence éthique comme un examen de conscience

S'il est vrai que la connaissance technique ainsi que son expertise sont des ingrédients de la compétence de l'auditeur, il n'en demeure pas de moins que son mode de raisonnement éthique détermine la qualité de son jugement professionnel. Néanmoins, l'éthique est un

processus libre et conscient de décision individuelle, fondé sur le jugement de ce qui est perçu comme bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste (Chapateau, 2009). C'est également une activité mentale par laquelle on produit un argument complet, ou par laquelle on produit ou on évalue la conclusion d'un argument sur preuve. Pour (Lemaitre et Krohmer, 2010) l'acteur compétent n'est pas celui qui applique automatiquement les prescriptions de son supérieur hiérarchique, ou qui est doté d'une certaine qualification, mais c'est celui qui est capable de reconnaître les situations singulières justifiant de déroger aux règles ou d'en inventer de nouvelles. Selon cette assertion, un jugement éthique est considéré à tort comme le résultat systématique du strict respect des normes ou des lois. Par exemple, si un auditeur se trouve confronté à un problème déjà pris en compte par la réglementation, il lui convient de mettre de côté les lois pour parvenir à une décision éthique. D'autant plus que l'espace de discrétion dont dispose les auditeurs peut les amener à mettre en œuvre des pratiques bien que légalement inattaquables, sont moralement répréhensibles (Iklaset Habib, 2013). Suivant cette réflexion, la compétence éthique serait donc une compétence complexe qui repose sur la liberté de jugement, la prise d'initiative et la réflexivité (Bégin, 2011). Elle renvoie à la capacité et les attitudes de l'auditeur à rendre des jugements moraux. En effet, un jugement éthique ne revient pas uniquement à se conformer aux lois et normes, il s'agit d'un construit social faisant intervenir d'autres paramètres comme les valeurs, les principes universels et les finalités des organisations. Au vu de tout ceci, on peut aisément entrevoir les affinités que peuvent avoir l'éthique et la gestion des compétences (Lacroix, Marchildon et Bégin, 2017). (Fortin et Martel, 1997) pensent que les auditeurs appuient leur opinion professionnelle non seulement sur une connaissance technique (compétence technique ou savoir-faire), mais aussi sur une connaissance éthique (compétence éthique ou savoir-être). D'autres auteurs comme (Cheetham et Chivers, 1996) conçoivent la compétence éthique comme la possession de valeurs personnelles et professionnelles déterminant l'aptitude à exercer des jugements valides dans des situations de travail. Contrairement à (Martinet, 2008), qui estime que la compétence éthique permet de faire face aux dérives d'un système en déclin sans mettre en difficulté des croyances universelles. Outre ces faits, l'utilité de la compétence éthique se fait ressentir de façon explicite et très réaffirmée au lendemain des scandales de grande envergure qui ont secoués le monde des affaires, où l'éthique des auditeurs a été propulsée au premier plan (Iklaset Habib, 2013). Au demeurant, la réalité quotidienne du travail de l'auditeur le place au cœur d'importants conflits d'intérêts pour lesquels le code de déontologie professionnelle n'offre pas

toujours de solution simples (Sangue-Fotso, 2015). La précarité économique, comme le cas du Cameroun exige une bonne dose de volonté et courage pour la mise en œuvre de l'éthique.

En tout état de cause, le succès d'un cabinet d'audit dépend à nos jours non seulement du respect des règles du jeu économique, mais aussi de la prise en compte des valeurs supérieures telles que l'honnêteté, le respect des autres et la solidarité.

1.2.2. Technique d'évaluation de la compétence éthique en audit comptable et financier

La compétence éthique, qui présuppose la sensibilité éthique à fait l'objet des évaluations dans plusieurs contextes et à des fourchettes de temps bien différenciés. Cependant, les outils généralement utilisés sont catégorisés à travers la littérature selon deux approches: l'approche cognitive et l'approche cartographique.

La première approche s'éclate en quatre sous-catégories comme suit, le développement moral cognitif, le *Moral Jugment Interview*, le *Sociomoral Réflexion Measure* et le *Defining Issues Test*.

En partant du développement moral cognitif de (Kohlberg, 1969) trois stades de développement sont propres à l'individu : il s'agit dans un premier temps du pré-conventionnel où l'individu agirait par une simple conformité à la morale pour échapper aux sanctions et si cela lui est profitable à court terme. Dans le cas d'espèce, l'on peut noter la capacité de l'individu à développer l'obéissance et l'individualisme. L'obéissance se caractérise par le fait d'éviter les punitions et tout préjudice physique aux personnes et aux biens, contrairement à l'individualisme où l'individu ne suit les règles que si elles sont favorables à son propre intérêt immédiat. Dans un second temps, le conventionnel, l'individu selon ce stade choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société ou d'une partie de la population telle que la famille ou le groupe de ses pairs. Dans un dernier temps, le post-conventionnel, selon ce stade, le comportement de l'auditeur est guidé par des principes et des valeurs universelles. Le raisonnement post-conventionnel se traduit par la capacité d'un individu à dépasser les règles, pour décider éventuellement de les transgresser, pour le bien-être de la société ou parce que le respect de la justice l'exige (Gaa,1992). Lorsque les lois ou les règles sont en contradiction avec les principes éthiques personnels de l'individu, ce dernier choisit d'agir en accord avec ses propres principes plutôt que de respecter la règle.

Le Moral Jugment Interview (MJI) sous l'impulsion de (Kohlberg, 1984), propose la réalisation d'entretiens durant lesquels des cas sont présentés par l'expérimentateur: le Moral Jugment Interview (MJI). Certaines questions fermées sont posées, et les cas sont ensuite librement discutés, avec comme objectif de détecter l'engagement réel du sujet. Au final,

l'entretien permettra de déterminer à quel stade de Développement Moral Cognitif l'individu se trouve.

Le Sociomoral Reflexion Measure (SRM) est un outil de mesure équivalent au MJI mais pouvant être administré en groupe et à distance (Gibbs, Widaman et Colby, 1982).

Enfin, le *Defining Issues Test* (DIT), qui vise à proposer un outil de mesure complémentaire à l'entretien de (Kohlberg, 1969), il a pour objet de définir le stade de Développement Moral Cognitif d'un individu. Ce stade en réalité ne fait pas allusion à l'éthique d'un individu, mais permet d'envisager la façon dont un dilemme moral est résolu, et tout particulièrement comment l'individu se positionne par rapport aux règles sociales (règles, normes, lois, principes) édictées pour maintenir et entretenir le groupe social.

La seconde approche qui à trait à la cartographique vise à dresser une cartographie des compétences éthiques mobilisées en vue de parvenir à un audit de qualité. Une telle cartographie a été proposée par (Libby et Thorne, 2004) à partir de la typologie des vertus de (Pincoff, 1986) et d'une série d'entretiens conduits avec des professionnels. A toute fin utile, le tableau ci-dessous fait une synthèse des différents outils de mesure :

Tableau 1: Outils de mesure de la compétence éthique recensés

Outils d'appréciation	Auteurs de références
<i>Théorie du Développement Moral Cognitif (TDMC)</i>	(Kohlberg, 1969 ; Ponemon, 1992 ; Prat Dit Hauret, 2002 ; Sweene et Robert, 1997)
<i>Moral Jugment Interview (MJI)</i>	(Kohlberg, 1984)
<i>Sociomoral Réflexion Measure (SRM)</i>	(Gibbs, Widaman et Colby, 1982)
<i>Defining Issues Test (DIT)</i>	(Eynon, Hill et Stevens, 1997; Kohlberg, 1969 Ponemon et al., 1990 Ponemon et Gabhart, 1993; Sweeney et Roberts, 1997)
<i>La méthode cartographique des compétences éthiques de l'auditeur</i>	(Bedard, 1989 ; Libby et Thorne, 2004)

Source : Auteur à partir de la littérature

Pour le *Defining Issues Test* (DIT) pour la simple raison qu'elle parait la plus adaptée à notre environnement de recherche. Il a fait ses preuves sur quelques travaux en Afrique et en Occident.

1.2. Théories explicatives de la compétence éthique de l'auditeur

Parmi les théories existantes, deux retiennent notre attention dans le cadre de ce travail. La théorie du développement moral cognitif qui est née sous l'impulsion de (Piaget, 1932) en étudiant celui de l'enfant. Il en découle de cette théorie que, l'enfant en grandissant adopte la moralité de la contrainte que lui impose l'adulte, et aussi de la compréhension de

l'environnement dans lequel il évolue. Pendant sa croissance, l'enfant est fortement dépendant de l'environnement social où il apprend les normes et les règles. Il doit se conformer aux normes sociales que lui impose la société, et se positionner en fonction des autres qui partagent le même environnement social. En transposant cette observation dans le domaine de l'audit, la fragilité de l'environnement dans lequel les auditeurs exercent leur profession ainsi que l'insuffisance de rigueur des instances de contrôle existantes (CONSUPE, ONECCA) favorisent la prolifération des scandales financiers. Pour résoudre cela, et au delà de la compétence technique des auditeurs, l'éducation à la citoyenneté, l'apprentissage des valeurs morales, les règles éthiques et le recyclage devraient être effectués en permanence pour orienter le comportement de l'auditeur et réduire ainsi les scandales financiers qui gangrènent notre société. Ce jugement de valeur ne concerne pas seulement l'individu en tant qu'auditeur, mais à l'individu en tant que personne, quelque soit le métier exercé.

Dans le prolongement de son prédécesseur, (Kohlberg, 1969) a développé la théorie du développement moral cognitif qui tente d'expliquer le cadre cognitif sous-jacent à la prise de décision individuelle dans le contexte d'un problème éthique. Pour cet auteur, La nécessité de tenir compte simultanément de l'intérêt du public et de celui du client fait partie de la réalité quotidienne de l'auditeur. Il se retrouve souvent seul avec sa conscience pour résoudre les dilemmes que lui posent les intérêts divergents de son client et des autres acteurs de la gouvernance des entreprises.

La théorie de contingence qui est née sous la houlette de (Lawrence et Lorsch, 1967) est la seconde utilisée comme sous-bassement dans le cadre de cette étude. Elle identifie les variables qui ont un impact majeur sur la façon dont les organisations sont structurées dans l'environnement en pleine mutation. Les facteurs de contingence sont des caractéristiques qui évoluent constamment et qui influencent les décisions, les actions et le management des entreprises. Pour ceux-ci, plus l'environnement est stable, plus les entreprises ont une tendance évolutive avec une structure formalisée, et inversement. La théorie de la contingence considère que la structure d'une organisation dépend à la fois de ses caractéristiques propres et de l'environnement dans lequel elle agit. Dans le domaine de la comptabilité et de l'audit, les besoins d'informations comptables sont évidemment différents selon les utilisateurs, leurs objectifs, leur modèle de décision. La contingence se fonde sur la prise en compte de l'impact des normes, de l'environnement économique et social, des besoins spécifiques des utilisateurs (la pertinence de l'information), et de l'adéquation avec les règles juridiques applicables. Par ailleurs, elle laisse une place au jugement professionnel de l'auditeur. Il n'en demeure pas moins

qu'elle permet de prévenir les cabinets d'audit et les auditeurs qui évoluent dans un environnement incertain. C'est-à-dire prévenir l'effet que l'environnement peut avoir sur le comportement de l'auditeur.

1.3. Les déterminants théoriques de la compétence éthique de l'auditeur : Les fondements empiriques

Les firmes d'audit par les moyens et stratégies différentes sont tous à la quête de la légitimité pour trouver ou confirmer leur place sur le marché de l'audit. Plusieurs facteurs interviennent dans la détermination de cette efficacité.

L'honoraire qui est un élément incontournable dans la réalisation d'une mission d'audit, il est présenté par des auteurs comme (Malone et Roberts, 1996) ainsi que (Hay et al., 2006) comme critère pouvant affecter la capacité à travailler d'un auditeur et ainsi affecter la qualité de l'audit. (Djongoué, 2007) souligne que les CAC et leurs collaborateurs ne sont pas toujours à l'abri du besoin, les honoraires sont insatisfaisants et irréguliers. Les difficultés financières auxquelles peuvent faire face certains cabinets accompagnées de toutes les contraintes liées à la profession d'audit, les obligent souvent à accepter certaines missions faute de mieux. Cette dépendance financière est souvent porte d'entrée à la fraude et à la manipulation, l'éthique de l'auditeur est mis à mal face à ce genre de situation. L'importance de la compétence éthique à ce niveau est que malgré les difficultés financières et la tentation que subit l'auditeur au quotidien, il peut faire appel à ses valeurs personnelles pour pouvoir y résister. De nombreuses recherches soutiennent l'hypothèse selon laquelle l'auditeur donc les honoraires sont négociés au rabais face à la tâche à abattre peut manquer d'intérêt pour son travail, ce qui peut l'empêcher de détecter d'éventuelles erreurs et manipulations dans les états financiers. Pour (Malone et Robert, 1996) la dépendance économique est un déterminant de premier ordre du comportement des auditeurs. Ce manque d'engagement, de fermeté, de rigueur influence la compétence éthique de l'auditeur, dans la mesure où l'auditeur néglige ce qu'il a comme valeurs propres au détriment de l'appât du gain. D'autres ont soutenu le fait que, les honoraires élevés renforcent la qualité de prestation de l'auditeur et lui permette de résister à la manipulation (Watkins et al., 2004). En nous servant de la littérature développée ci-dessus, nous formulons l'hypothèse suivante :

H.1 : La négociation des honoraires par l'auditeur est liée négativement et significativement à sa compétence éthique

Un certain nombre d'auteurs estime au travers de leur recherche que la permanence du mandat de l'auditeur chez l'entreprise cliente n'aboutit pas forcément à ce que son indépendance soit compromise, ou son jugement face à une situation problématique donnée ou le respect des Codes d'éthique de la profession ou encore, les valeurs liées à l'indépendance de l'auditeur, (Carey et Simnett, 2006 ; Shockley, 1981). A contrario, un autre groupe d'auteurs a avancé des arguments en défaveur d'une longue relation entre l'auditeur et son client. (Johnson et al., 2002) martèlent que plus l'auditeur gagne en expérience en travaillant auprès du client, moins il est sensible au risque de litige ou de préjudice lié à la réputation, et plus ses desseins s'orientent vers la fidélisation du client. Le risque que l'auditeur devienne plus complaisant dans la détection des inexactitudes s'accroît en raison de la confiance qu'il a développée au fil du temps dans sa relation avec son client (Alleyne et al., 2006). Il découle donc de la littérature ci dessus l'hypothèse suivante :

H.2 : La durée de relation de l'auditeur avec un même client affecte négativement et significativement sa compétence éthique

En ce qui concerne la nature de la relation auditeur-audité, cela s'explique par le fait que la réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement intégrant de nombreux acteurs. L'auditeur doit en effet répondre aux besoins de son client, protéger le public, assurer sa rentabilité dans un marché compétitif, sans toutefois oublier de respecter les normes et la législation en vigueur, (Briand, 1998). Les relations de l'auditeur avec les acteurs de son environnement influence directement ou indirectement sa capacité à exprimer sa compétence et son indépendance (Compernelle, 2009). La relation auditeur-audité ne semble pas manquer à cette règle (Richard, 2000). En s'appuyant sur le même auteur, la relation auditeur-audité est une relation de pairs, c'est-à-dire d'entente, de confiance mutuelle. Cependant, d'autres recherches ont laissé entendre que cette relation ne pouvait passer que par des conflits. A la lumière de la théorie de l'agence qui voudrait qu'il ait relation entre plusieurs parties et qu'au sein de ces relations se posent des problèmes de divergence d'intérêts et d'asymétrie d'informations. Ce qui postule pour le fait que la société fonctionne de façon antagoniste compte tenu des luttes de chaque partie pour la maximisation de ses intérêts. D'où la formulation de l'hypothèse suivante :

H.3: La nature de la relation entre l'audité et l'auditeur influence négativement et significativement sa compétence éthique

Des nombreuses études ont montré que lors de la réalisation de sa mission, l'éthique de l'auditeur est souvent soumise à des rudes épreuves. (Fortin et Martel, 1997) rappellent que l'auditeur se retrouve le plus souvent seul face à sa conscience pour la résolution d'un conflit d'intérêt, les solutions ne se trouvent pas toujours dans le Code de déontologie, afin d'être bien armé face aux situations problématiques aux quelles il pourrait faire face, le raisonnement éthique de l'auditeur devrait être renforcé, ceci peut passer par la formation à l'éthique qu'il reçoit. De nombreux auteurs ont pu alors démontrer que la formation à un cours d'éthique pouvait influencer le raisonnement éthique et la compétence éthique des auditeurs. A contrario des auteurs sus cités, (Noël et Geyer, 2007) dans le contexte français estiment que la place de l'éthique dans la formation des auditeurs est insuffisante. Il faut prendre en compte d'autres critères comme la religion et les relations sociales. Un simple cours d'éthique ne peut suffire à accroître le raisonnement éthique de l'auditeur, donc il ne peut agir sur sa compétence éthique. A la lumière de la théorie du développement moral cognitif, l'hypothèse suivante est formulée :

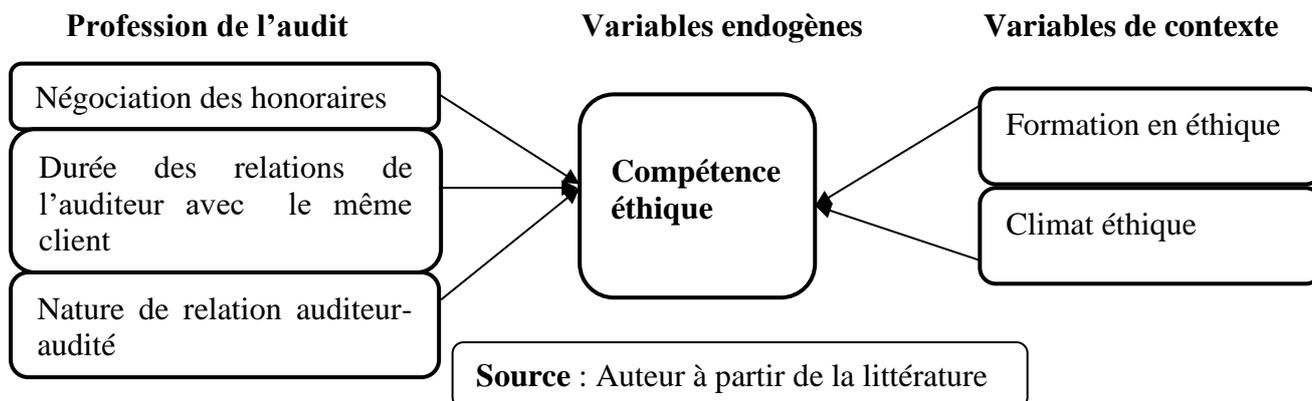
H.4: La formation à l'éthique est liée positivement et significativement à la compétence éthique de l'auditeur

Une autre variable utilisée est le climat éthique, elle est définie par (Victor et Cullen, 1988), comme l'ensemble des perceptions partagées de ce qui est un comportement éthiquement correct, et la façon dont les situations problématiques devraient être abordée dans une organisation. Il est l'un des fondements de la confiance que l'auditeur accorde à ses collègues et à son supérieur hiérarchique. Du moins, le cadre organisationnel dans lequel évolue l'auditeur est de nature à impacter positivement ou négativement sur son niveau de compétence éthique (Bertinov-Bennie et Pflugrath, 2009). Cependant, le climat éthique se fait ressentir à travers l'adoption des attitudes mimétiques dans la pratique de leurs métiers (Prat dit Hauret, 2003). Par contre cette assertion n'est pas soutenue par (Windsor et Ashkanasy, 1996) pour eux, le climat éthique au sein des cabinets influence la capacité de l'auditeur à formuler de meilleurs jugements éthiques. Au regard de cette opposition théorique et empirique, l'hypothèse suivante est déduite :

H.5 : Le climat éthique dans les cabinets d'audit affecte positivement et significativement la compétence éthique de l'auditeur

La figure suivante présente de façon synthétique les facteurs explicatifs de la compétence éthique de l'auditeur.

Figure 1 : Cadre conceptuelle des facteurs explicatifs de la compétence éthique de l'auditeur



En partant de la synthèse de la littérature effectuée ci-dessus, il est possible de prédire qu'il existe un lien entre les variables liées à la profession de l'audit, les variables de contexte et la compétence éthique de l'auditeur. Sur ce, la suite de ce papier s'appesantira sur la stratégie d'identification des facteurs pertinents de la compétence éthique de l'auditeur.

2. Procédure d'identification des facteurs influençant la compétence éthique de l'auditeur

Il est question ici de présenter l'échantillon, et le mode opératoire de collectes de nos matériaux de recherche. Ensuite le modèle théorique et l'opérationnalisation des variables, et enfin les outils statistiques utilisés.

2.1. Echantillon et collecte des données

La population cible de cette est l'ensemble des cabinets d'audit inscrits à l'ONECCA, ces cabinets sont constitués de 190 experts comptables libéraux (tableau de bord de l'ONECCA, 2017). La méthode d'échantillonnage non probabiliste a été retenue pour cette étude. Le principe de cette méthode est le « choix raisonné » c'est-à-dire qu'il suffit de connaître la répartition de la population parente selon certaines variables qui sont en relation avec le phénomène étudié. La collecte des données sur la base d'un questionnaire préalablement conçu à la lumière de la revue de la littérature a été effectuée sur 75 auditeurs appartenant aux cabinets distincts basés dans les villes de Yaoundé et de Douala. Le choix de ces deux villes s'explique par le fait que, la plupart des cabinets d'audit s'y trouve. Au vu de la réticence des interrogés à nous fournir des réponses, nous n'avons reçu que 60 réponses parmi lesquelles seulement 45 ont été jugées exploitables. Soit un taux de 75% (45/60) qui est largement acceptable pour notre recherche.

2.2. Modèle théorique et opérationnalisation des variables de mesure

A la lumière de l'approche positiviste, nous avons construit selon (Thietart, 2007) un modèle théorique mettant en relief les déterminants de la compétence éthique de l'auditeur. Pour cela, ce modèle se présente comme suit.

$$\text{COMET} = \beta_0 + \beta_1 \text{NEHOA} + \beta_2 \text{DURAC} + \beta_3 \text{NARAA} + \beta_4 \text{FORET} + \beta_5 \text{CLIET} + \beta_6 \text{TAICA} + \beta_7 \text{EXPER} + \mu \quad (1)$$

En partant de l'équation (1), β_0 désigne le terme constant ; $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7$ les coefficients de régression ; **COMET, NEHOA, DURAC, NARAA, FORET, CLIET, TAICA, EXPER**, désignant respectivement, la compétence éthique, la négociation des honoraires, la durée de la relation de l'auditeur avec un même client, la nature de la relation entre l'audité et l'auditeur, la formation au cours d'éthique, le climat éthique, la taille du cabinet, l'expérience de l'auditeur. Et μ le terme d'erreur.

Pour une illustration plus limpide, le tableau ci-dessous fait une synthèse des variables utilisées et de leurs mesures.

Tableau 2 : Récapitulatifs des variables ainsi que leurs mesures respectives

Variables	Noms	Indicateurs	Type	Mesure	Auteurs de référence
Variables liées à la profession d'audit	La négociation des honoraires par l'auditeur	NEHOA	Métrique	1= tout à fait 2= souvent 3= jamais.	(Colasse, 2003)

	<i>Durée de la relation de l'auditeur avec un même client</i>	DURAC	Nominale	1= 3 ans 2= entre 4 et 6 ans 3= plus de 6 ans	(Carey et Simnett, 2006 ; Prat dit Hauret, 2003; Sangué-Fotso, 2015)
	<i>Nature de la relation entre l'audit et l'auditeur</i>	NARAA	Métrique	1= tout à fait 2= souvent ; 3= jamais	(Djoutsa et Foka, 2014)
<i>Variables Contextuelles</i>	<i>Formation au cours d'éthique</i>	FORET	Dichotomique	1 si l'auditeur a reçu une formation à l'éthique, 0 sinon	(Welton et Guffey, 2009)
	<i>Climat éthique</i>	CLIET	Métrique	Score, calculé à partir d'une échelle d'attitude de Likert allant de 1 (pas du tout d'accord) à 5 point (tout à fait d'accord)	(Lavarota, 2007)
<i>de Variables contrôle</i>	<i>Taille du cabinet</i>	TAICA	Nominale	1= 0 à 4 ans, 2= 5 à 10 ans, 3 pour de 10 à 15 ans, 4 pour plus de 10 ans ;	(Sweeney et Roberts, 1997)
	<i>Expérience de l'auditeur</i>	EXPER	Nominale	1= 0 à 4 ans 2= 4 à 7 ans 3= 7 à 10 ans 4= plus de 10 ans	(Hiltebeitel et Jones, 1992)
<i>Compétence éthique</i>	<i>Compétence éthique</i>	COMET	Métrique	Cette variable est mesurée sur une échelle d'attitude, échelle de Likert allant de 1 à 5.	(Kohlberg 1969; Prat Dit Hauret, 2002).

Source : Auteur à partir de la littérature

Nous avons évalué la compétence éthique de l'auditeur par le DIT (Define issue test) de (Kohlberg, 1969).

La décision prise par le commissaire aux comptes est présentée dans chaque situation. Quoi qu'il en soit, il s'agit d'une décision qui oppose l'application stricte des règles de la profession, au code de déontologie. Le questionnaire comporte 10 questions identiques pour chacune des quatre situations. Chaque réponse est évaluée sur la base d'une échelle de Likert à cinq points, allant de 1 signifiant « pas du tout d'accord » à 5 « tout à fait d'accord ». Au vu de la multitude des items utilisés pour la mesure de cette variable, la construction d'un indice qualité du niveau (+ou-) élevé de la compétence éthique de l'auditeur s'avère nécessaire. Cet indice est calculé en conformité à la méthodologie de (Nagar et Basu, 2002 ; Correia et al., 2009) au Brésil ; (Moungou Mbenda et al., 2015) au Cameroun. Cette technique consiste à agréger les items de chaque dimension en une seule variable.

La formule suivante a permis le calcul de ces scores :

$$IQCE = \frac{XK - \text{Min}(XK)}{\text{Max}(XK) - \text{Min}(XK)} * 100$$

Où **IQCE** représente l'indice de qualité de la compétence éthique ;

X_k représente chacune des variables dans sa forme standardisée ($k= 1.....45$);

Min (X_k) représente le minimum des X_k ;

Max (X_k) représente le maximum des X_k .

La variable finale obtenue est une variable qui varie entre **0** et **100**.

3.3. Outils statistiques mobilisés

Les matériaux récoltés par le biais du questionnaire ont été traité grâce au logiciel SPSS. Tout compte fait, nous avons fait recours au tri à plat pour l'analyse descriptive, la corrélation linéaire pour l'analyse bi variée et la régression linéaire multiple pour l'analyse multi variée.

3. Résultats et Discussions

Les résultats de l'étude seront présentés distinctement selon que l'analyse est descriptive ou explicative.

3.1. La compétence éthique des auditeurs dans un contexte de faillite de normalisation: Une tentative d'évaluation

Nous avons mesuré la compétence éthique par quatre décisions d'audit (scenarii) constituée chacune de dix items. L'échelle est représentée par une valeur numérique (Pscore) linéaire de 0 à 95.

Tableau 3: Répartitions des individus selon leurs avis sur les fautes commises suite aux difficultés financières et sur l'abus des biens sociaux.

avis	Fautes commises suite aux difficultés financières					L'abus des biens sociaux				
	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E

	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
1	9	20	6	13,3	/	/	17	37,8	13	28,9	7	15,6	11	24,4	/	/	11	24,4	16	35,6
2	5	11,1	5	11,1	2	4,4	12	26,7	21	46,7	5	11,1	6	13,3	1	2,2	13	28,9	20	44,4
3	6	13,3	6	13,3	/	/	20	44,4	13	28,9	6	13,3	10	22,2	/	/	13	28,9	16	35,6
4	5	55,6	4	31,1	/	/	5	11,1	1	2,2	25	55,6	12	26,7	1	2,2	3	6,7	4	8,9
5	7	15,6	5	11,1	4	8,9	11	24,4	18	40	10	22,2	5	11,1	3	6,7	12	26,7	15	33,3
6	7	37,8	5	33,3	/	/	6	13,3	7	15,6	20	44,4	11	24,4	/	/	5	11,1	9	20,0
7	4	31,1	8	40	3	6,7	4	8,9	6	13,3	18	40,0	15	33,3	3	6,7	4	8,9	5	11,1
8	2	26,7	4	31,1	3	6,7	11	24,4	5	11,1	5	11,1	17	37,8	2	4,4	11	24,4	10	22,2
9	8	17,8	7	37,8	4	8,9	10	22,2	6	13,3	8	17,8	14	31,1	3	6,7	9	20,0	11	24,4
10	2	4,4	5	11,1	/	/	24	53,3	4	31,1	7	15,6	2	4,4	2	4,4	19	42,2	15	33,3

A= Pas du tout d'accord ; B= Pas d'accord ; C= Neutre ; D= D'accord ; E= Tout à fait d'accord

1= La situation implique un dilemme ; 2=Le commissaire aux comptes aurait dû révéler les fait délictueux ; 3=Si j'étais à la place du commissaire aux comptes, j'aurais pris une autre décision ; 4= Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables ; 5= La plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision, 6= Il est très peu probable que la décision prise par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives ; 7= La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes, 8= Le commissaire aux comptes n'aurait pas dû prendre cette décision si elle est susceptible de causer des torts à des personnes qui lui sont proches ; 9= Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives ; 10=Il est probable que le commissaire aux comptes est agit dans son propre intérêt en prenant cette décision.

Source : Auteur à partir des résultats des analyses

En ce qui concerne les fautes commises suite aux difficultés financières, la majorité des auditeurs ne sont pas du tout d'accord avec les items 4 et 6 soient des taux respectif de 55% et 37,8%. Non loin de cela, les taux de (40% ; 31,1% et 38,7%) représentant la majorité des auditeurs ne sont pas d'accord avec les items 7, 8 et 9. En outre, (37,8%, 44,4%, 53,3%) sont d'accord respectivement avec les items 1, 3 et 10, contrairement aux items 2 et 5 qui ont reçu des avis tout à fait d'accord de la part des auditeurs (soient un taux respectifs de 46,7% et 40%).

Par ailleurs, pour l'abus des biens sociaux, très peu d'auditeur n'ont pas été favorable en ce qui concerne les items (2, 4, 5, 7, 8, 9, 10), le taux de leurs réponses variant entre 2,2% et 6,7%. Dans la même logique des faits, Une minorité d'auditeur soient 15,6% et 13,3% ne sont pas du tout d'accord des items 1 et 3. Du moins, 11,1% d'auditeur seulement sont d'accord avec l'item 6.

Tableau 4 : Répartition des individus selon leur avis sur la faute commise à cause des relations familiales et à causes de la pression économique.

avis tem	Faute commise à cause des relations familiales										Faute commises par la pression économique									
	A		B		C		D		E		A		B		C		D		E	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
1	8	20	6	13,3	/	/	17	37,8	13	28,9	6	13,3	9	20,0	/	/	14	31,1	16	35,6

2	6	13,3	5	11,1	1	2,2	13	28,9	20	44,4	6	13,3	4	8,9	/	/	19	42,2	16	35,6
3	11	24,4	4	8,9	2	/	16	35,6	12	26,5	7	15,6	10	22,2	1	2,2	11	24,4	16	35,6
4	20	44,4	16	35,6	/	/	2	4,4	7	15,6	18	40,0	20	44,4	/	/	5	11,1	2	4,4
5	12	26,7	4	8,9	4	8,9	12	26,7	13	28,9	5	11,1	8	17,8	6	13,3	10	22,2	16	35,6
6	20	44,4	12	26,7	/	/	6	13,3	7	15,6	16	35,6	17	37,8	1	2,2	4	8,9	7	15,6
7	13	28,9	19	42,2	2	4,4	8	17,8	3	6,7	14	31,1	14	31,1	1	2,2	8	17,8	8	17,8
8	14	31,1	10	22,2	3	6,7	10	22,2	8	17,8	13	28,9	12	26,7	4	8,9	6	13,3	10	22,2
9	9	20,0	12	26,7	1	2,2	14	31,1	9	20,0	10	22,2	12	26,7	2	4,4	12	26,7	9	20,0
10	4	8,9	7	15,6	/	/	18	40,0	16	35,6	6	13,3	5	11,1	/	/	12	26,7	22	48,9

A= Pas du tout d'accord ; B= Pas d'accord ; C= Neutre ; D= D'accord ; E= Tout à fait d'accord

1= La situation implique un dilemme ; 2= Le commissaire aux comptes aurait dû révéler les fait délictueux ; 3= Si j'étais à la place du commissaire aux comptes, j'aurais pris une autre décision ; 4= Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables ; 5= La plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision, 6= Il est très peu probable que la décision prise par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives ; 7= La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes, 8= Le commissaire aux comptes n'aurait pas dû prendre cette décision si elle est susceptible de causer des torts à des personnes qui lui sont proches ; 9= Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives ; 10= Il est probable que le commissaire aux comptes est agit dans son propre intérêt en prenant cette décision.

Source : Auteur à partir des résultats des analyses

Concernant la troisième situation d'audit (faute commise à cause des relations familiales), une proportion des individus soient un taux de 44,4% et 28,9% ont été tout à fait d'accord avec les items 2 et 5. La plupart des auditeurs sont d'accord avec les items 1, 3, 9, 10 avec des taux de réponses respectives de 37,8%, 35,6%, 31,1%, 40%. Par contre, 42,2% ne sont pas d'accord avec l'item 7. Les items 4, 6 et 8 ont reçu des avis pas du tout d'accord de la part des auditeurs (44,4%, 44,4% et 31,1%).

Pour les fautes commises par la pression économique, les items 1, 3, 5, 10 ont reçu majoritairement des avis de tout à fait d'accord, respectivement 35,6% 35,6% 35,6% 48,9%. Les taux de 42,2% et 26,7% représentent les auditeurs qui sont d'accord avec les items 2 et 9. Toutefois, les items 4, 6 et 7 ont reçu des avis pas d'accord de la part de 44,4%, 37,8% et 31,1% d'auditeurs respectivement. Pour l'item 8, la majorité des auditeurs n'ont pas du tout été d'accord.

Il ressort de ces résultats descriptifs une diversité des réponses obtenues des auditeurs suite aux différentes situations en présences. Ceci véhicule l'idée selon laquelle, malgré le fait de travailler suivant les mêmes normes, le même code de déontologie, les mêmes règles et dans un contexte bien précis, chaque auditeur réagit de façon différente face à une situation donnée. Ce phénomène peut être une conséquence des facteurs internes à l'auditeur (effets psychologiques). Toutefois, l'ensemble des items des quatre scénarii a permis la construction d'un indice de qualité de la compétence éthique (scores variant entre 0 et 1). Le tableau 5 présente une synthèse des différents scores.

Tableau 5: Scores des compétences éthiques des auditeurs en contexte camerounais

N	Score (%)	N	Score (%)								
1	00	3	21	1	33	1	48	1	67	1	61
1	3	1	22	1	34	1	53	2	75	1	100
1	4	2	23	2	37	1	59	1	77	45	100
1	15	1	25	1	38	1	60	1	78		
1	16	1	27	1	39	1	61	1	86		
1	18	2	30	1	40	1	62	1	91		
1	19	1	32	2	43	2	63	1	92		

Source : Auteur à partir des résultats des analyses

Dans le souci d'approfondir nos résultats, il est important que nous procédions à l'analyse multi variée.

3.2. Analyse de l'effet des facteurs susceptibles d'avoir un lien avec la compétence éthique l'auditeur

Avant toute analyse, il est judicieux de vérifier toutes interrelations pouvant exister entre les variables. Ceci permettrait d'identifier tout problème de multi colinéarité dans les variables à introduire dans le modèle.

Tableau 6 : Matrice des corrélations entre les variables

Variables	Honoraire	Durée relation	Nature relation	Cours éthique	Climat éthique	Taille cabinet	Expérience	Compétence éthique
<i>Honoraire</i>	1,000	0,293	0,317*	0,136	0,067	0,236	0,316*	-0,525**
<i>Durée relation</i>		1,000	0,294*	0,241	-0,223	-0,286	0,376*	-0,589**
<i>Nature relation</i>			1,000	0,082	0,117	0,064	0,362*	-0,355*
<i>Cours éthique</i>				1,000	0,130	-0,027	0,020	0,400**
<i>Climat éthique</i>					1,000	0,102	0,026	0,356*
<i>Taille cabinet</i>						1,000	0,149	0,303*
<i>Expérience</i>							1,000	0,539**
<i>Compétence éthique</i>								1,000

* Corrélation significatif à 1% ; ** Corrélation significatif à 5%

Source : Auteur à partir des résultats des analyses

Il ressort de ce tableau 6, un lien négatif et significatif au seuil de 5% entre La négociation des honoraires par l'auditeur (NEHOA) et la compétence éthique de l'auditeur (COMET). Ceci insinue que l'engouement de l'auditeur pour sa mission est fonction du montant de ses honoraires qu'il a eu à négocier, cela impacte négativement sur sa compétence éthique et peut entraîner l'obtention d'une mauvaise qualité de l'audit. Dans le même rôle, un lien négatif et significatif au seuil de 5% entre la durée de relation de l'auditeur avec un même client (DURAC) et la compétence éthique de l'auditeur (COMET) est observé. L'on peut donc déduire de ce résultat que, plus la durée de la relation client-auditeur est importante, plus la compétence éthique de l'auditeur devient faible. Les liens de familiarité que ce dernier crée au fil du temps avec le client l'empêchent de continuer à affronter les situations avec la même pugnacité et la même objectivité qu'auparavant, ce qui influence négativement sa compétence éthique. Tout de même, on constate qu'il existe un lien négatif et significatif au seuil de 1% entre la nature de relation entre l'audité et l'auditeur (NARAA) et la compétence éthique de l'auditeur (COMET). Ce résultat signifie que lorsque l'auditeur subit une certaine pression de son client, ou lorsqu'il n'est pas libre d'émettre son jugement, cela impacte négativement sur sa

compétence éthique et déprécie par conséquent la qualité de l'audit. Par ailleurs, un lien positif et significatif au seuil de 5% entre la formation à l'éthique (FORET) et la compétence éthique de l'auditeur (COMET) devient plus important. Lorsque l'auditeur reçoit un cours d'éthique lors de sa formation, cela lui donne un certain avantage pour pouvoir aborder une situation problématique.

Toutefois, le lien positif et significatif au seuil de 1% entre le climat éthique (CLIET) et la compétence éthique de l'auditeur (COMET) n'est pas en reste. Ce résultat permet de comprendre que l'atmosphère du cabinet dans lequel l'auditeur évolue et le comportement des collaborateurs, au vu des attitudes mimétiques qu'il développe parfois améliore leur compétence éthique. Les variables expériences de l'auditeur et taille du cabinet d'audit ont des influences positives sur la compétence éthique de l'auditeur et sont significatifs respectivement aux taux de 5% et 1%. Concernant les corrélations entre les variables indépendantes, bien que certaines variables soient significatives, aucun problème de multi colinéarité entre les variables n'est décelé au sens de Kervin (1992). Car les coefficients sont inférieures à 0,7. Ceci étant, le tableau ci-dessous restitue les résultats de l'estimation.

Tableau7: Estimation et interprétation des paramètres du modèle

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
<i>(constante)</i>	0,479	0,182		2,626	0,012
<i>Taille du cabinet</i>	0,013	0,014	0,092	0,942	0,352
<i>Expérience</i>	0,067	0,021	0,347	3,278	0,002
<i>Honoraire</i>	-0,126	0,049	-0,265	-2,591	0,014
<i>Durée relation</i>	-0,084	0,040	-0,229	-2,095	0,042
<i>Nature relation</i>	0,008	0,036	0,022	,214	0,831
<i>Cours éthique</i>	0,257	0,087	0,282	2,943	0,006
<i>Climat éthique</i>	0,338	0,139	0,229	2,424	0,020
R=83,1% R ² = 69,1% R-deux ajusté=63,3%					
Erreur standard de l'estimation= 0,13914p= 0,000 ddl = 7					

Source : Analyse des données

Au regard du tableau ci-dessus, nous constatons que le R² ajusté explique à 63,3% les sept variables prises en comptes dans le modèle (cinq variables qui nous ont aidés à émettre des hypothèses pour capter le phénomène étudié et deux variables de contrôle) le niveau de compétence éthique de l'auditeur. Le modèle est significatif au seuil de **1% (p=0,000)**.

Cependant, La **négociation des honoraires par l'auditeur** a un effet **négatif** et **significatif** au seuil de **5 %** sur la compétence éthique de l'auditeur (**t= -2,591** et **p= 0,014**). Plus les honoraires de l'auditeur sont négociés à la baisse, faible est son engouement à sa mission, et ce faible niveau d'engouement part du fait, qu'au vu du faible montant d'honoraire qu'il réussi à négocier

pour une mission, l'auditeur peut se laisser aller et avoir des comportements condamnables par la loi et les règles qui régissent la profession de l'audit ce qui va influencer négativement la compétence éthique, et entraîner la détérioration de la qualité de l'audit. Il faut également noter que la dépendance financière est souvent porte d'entrée à la fraude et à la manipulation. Les résultats obtenus sont similaires à ceux obtenus par (Malone et Robert, 1996), selon lequel le fait pour l'auditeur de percevoir des honoraires faibles, peut entraîner le manque d'intérêt pour son travail.

Tout comme la précédente variable, la **durée de relation de l'auditeur avec un même client** a une influence **négative** et **significative** au seuil de **5%** sur la compétence éthique de l'auditeur ($t = -2,095$ et $p = 0,042$). Plusieurs explications s'offrent à ces résultats. D'abord, lorsque l'auditeur gagne en expérience en travaillant auprès du client, moins il est sensible au risque de litige ou de préjudice lié à la réputation, et plus ses desseins s'orientent vers la fidélisation du client. Cette longévité développe une familiarité qui peut orchestrer une baisse de vigilance (Tan, 1995). Nous trouvons aussi dans ces résultats les fondements de la théorie de la contingence qui s'illustre aussi à travers le fait que l'environnement économiquement difficile et concurrentiel dans lequel l'auditeur évolue au Cameroun, le pousse à contourner ce que préconise l'OHADA concernant la durée de mandat (3 ans ou 6 ans) et en fait bien plus.

La nature de relation entre l'audité et l'auditeur a un effet **non significatif** sur la compétence éthique de l'auditeur (car $t = 0,214$ et $p = 0,831$). Ceci peut s'expliquer par le fait que, malgré le fait que l'auditeur évolue dans un environnement où la concurrence est de plus en plus rude et forte, la décision finale à la clôture d'une mission d'audit lui revient. Il a la possibilité et le devoir de résister aux pressions qu'il subit, malgré les menaces, la pression et bien d'autres, l'auditeur au-delà du Code de déontologie, fait appel à ses valeurs personnelles (éthiques) pour pouvoir résister. Ces résultats sont contraires à ceux obtenus par (Ponemon, 1992).

La formation à l'éthique a un lien **positif** et **significatif** au seuil de **1%** sur la compétence éthique de l'auditeur ($t = 2,943$ et $p = 0,006$). Ceci peut s'expliquer par le fait que suite au cours d'éthique, l'auditeur est préparé par des enseignements et des cas pratiques à faire face aux situations problématiques devant faire intervenir son éthique personnelle, contrairement à celui qui n'a reçu aucun enseignement dans le domaine et qui se confronte à la réalité directement sur le terrain, l'approche qu'il va adopter sera différente de celui qui a reçu un cours dans le domaine et peut lui porter préjudice. Ces analyses sont en relation avec les

travaux de (Prat dit Hauret, 2003 ; Tsui et Gul, 1996). Ces résultats trouvent leurs fondements dans la théorie du développement moral cognitif de (Kohlberg, 1969).

Par ailleurs, le **climat éthique** n'est pas en reste. Il existe un lien **positif et significatif** au seuil de **5%** sur la compétence éthique de l'auditeur (**t= 2,424** et **p = 0,020**). On peut déduire de cette analyse que le travail se fait souvent en concertation au sein d'un cabinet d'audit. L'auditeur se trouve la plupart de temps pendant l'exercice de ses fonctions seul au centre de nombreux conflits d'intérêt qui ne peuvent pas souvent être résolus en s'appuyant sur les règles et les normes préétablies, il doit dans ces cas faire appel à son éthique personnelle pour la résolution de ces conflits. Ces résultats corroborent ceux obtenus par (Cullen et al., 2003). Ce résultat reflète la théorie de contingence qui s'illustre aussi à travers le fait que l'environnement de travail dans lequel l'auditeur évolue, influe sur son comportement et sur sa façon d'appréhender une situation. Si l'auditeur évolue dans un environnement où le climat qui règne est néfaste pour lui et pour son travail, il va se comporter de façon négative. Si cet environnement est plutôt bénéfique pour lui, il va se comporter de façon positive.

En ce qui concerne les variables de contrôle, nous constatons que l'expérience de l'auditeur a un effet **positif et significatif** au seuil de 1% sur le niveau de compétence éthique de l'auditeur (**t=3,278** et **p=0,002**). Ce résultat insinue que plus l'auditeur met long dans la profession, meilleur est sa compétence éthique. Ces résultats peuvent s'expliquer par le fait que plus l'auditeur gagne en expérience, moins il est enclin à entreprendre les actions non éthiques. Ces résultats vont dans le même sens que ceux des chercheurs qui ont étudié la théorie du développement moral cognitif (Hiltebeitel et Jones, 1992). A contrario, la taille du cabinet a un **lien non significatif** sur la compétence éthique de l'auditeur (**t=0,092** et **p=0,352**). Quelque soit le montant du chiffre d'affaires d'un cabinet, son effectif ou encore moins son porte feuille client ne peut en aucun cas influencer le comportement de l'auditeur. Ces résultats sont contraires à ceux obtenus par (Sweeney et Robert, 1997) qui estime que la taille du cabinet interagit sur l'influence de recommandation de divulgation.

Conclusion

En somme, le travail s'inscrit dans le cadre de la polémique sur la qualité de l'audit (vu selon l'angle du comportement de l'auditeur). Le questionnement qui ressort de ce travail de recherche est d'identifier les variables qui affectent la compétence éthique de l'auditeur dans sa mission. En effet, les scandales financiers de ces dernières années ont remis l'éthique au centre

des débats. La succession de ces scandales et des cas de fraude ont montré l'insuffisance de ces caractéristiques à appréhender à elles seules la qualité de l'audit par l'indépendance et la compétence. Mais la prise en compte de la sensibilité éthique de l'auditeur est une solution idoine au sens de (Rest, 1979). Ce travail admet néanmoins quelques limites. Les données utilisées dans cette étude étant de source primaire, il existe la possibilité de nombreux biais car les réponses obtenues à l'aide de ces questionnaires ne reflètent pas toujours les réalités du phénomène étudié. La taille de l'échantillon aussi peut être considérée comme une limite, car elle n'a été constituée que de 45 cabinets inscrits à l'ONECCA. La généralisation des résultats devrait se faire avec beaucoup d'attentions. Cette recherche est une porte ouverte à d'autres questionnements, il serait intéressant de mener une étude en profondeur sur les différences culturelles des auditeurs qui influencent leur comportement et de mettre un accent sur les causes sous jacentes de ces différences observées. Il pourrait aussi être intéressant de mener une étude sur la relation entre le processus de réalisation d'une mission d'audit légal et le comportement éthique de l'auditeur. Le contexte africain et plus particulièrement le contexte du Cameroun où les secteurs d'activité d'expertise comptable et de commissariat aux comptes sont dans la majorité des cas effectués par un seul et même auditeur offre de large possibilité d'analyse du comportement éthique de ce dernier face à un dilemme éthique lorsqu'il est coiffé soit de la casquette de commissaire aux comptes (mission légale), qui est une obligation légale pour lui, soit de la casquette d'expert comptable (conseillé), qui n'est pas une obligation légale pour lui. Nonobstant ces manquements observés, ce travail met la lumière sur le fait que les pays africains doivent avoir des référentiels propres aux réalités de leur environnement et non plus s'accrocher sur des référentiels établis par des pays développés qui n'ont tenu compte que de leur environnement lors de l'établissement de ces référentiels. Ce travail met aussi en avant le fait qu'il existe une limite dans l'éducation à la citoyenneté et l'apprentissage des valeurs morales et des règles éthiques.

BIBLIOGRAPHIE

- Alleyne A. P., Devonish D., Alleyne P. (2006).** Managerial Auditing Journal, 21(6), 621-635.
- Bédard, J. (1989).** Expertise in Auditing: Myth or Reality. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 113-131.
- Begin, L. (2014).** « La compétence éthique: la comprendre, la valoriser », dans Luc BEGIN (dir.), *Cinq questions d'éthique organisationnelle*, (pp. 173-216). Québec, Nota Bene.

- Bertinov, N., Pflugrath, G. (2009).** The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditor's Judgment. *Journal of business Ethics*, 48, 237-253.
- Briand, L. (1998).** La révision comptable: des perspectives à renouveler, *Comptabilité Contrôle Audit* 4(2), 31-44.
- Carey, P., Simnett, R. (2006).** Audit Partner Tenure and Quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Charpateau, O. (2009).** Les auditeurs face à l'éthique. Message éthiques explicites et implicites : Quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ? Thèse de doctorat, institut d'administration des entreprises de paris panthéon, Sorbonne, 554 p.
- Cheetham, G., Chivers, G. (1996).** Towards a Holistic Model of Professional Competence. *Journal of European Industrial Training*, 20, (5), 20-30.
- Citron, D.B. Taffler, R.J. (1992).** The Audit Report Under Going Concern Uncertainties: an Empirical Analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88), 337- 345.
- Colasse, B. (2003).** «Auditer une mission impossible?» Communications and Mentoring in Public Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 149-169.
- Compernelle, T. (2009).** La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(3), 91-116.
- Correia, L.F., Amaral, H.F. et Louvet, P. (2009).** « Un indice de gouvernance pour les entreprises au Brésil », 5^{ème} colloque de l'IFBAE-Grenoble, 18 et 19 mai 2009.
- Cullen, B.J., Parboteeah, K.P., Bart V. (2003).** The Effects of Ethical Climates on Organizational Commitment: A Two Study Analysis. *Journal of Business Ethics*, 46(2), 127-141.
- Djongoué, G. (2007).** « Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises ». Communication au Colloque international, sur la gouvernance : quelles pratiques pour promouvoir le développement économique de l'Afrique, Lille, France.
- Djoutsas, L.W., Foka, T. G. A. (2014).** Le comportement des audités: quel effet sur la qualité du service rendu par les cabinets d'audits au Cameroun? *Revue gestion des organisations*, 2(6), 93-103.
- Fleming, D., Chow, C., Su, W. (2010).** An Exploratory Study of Chinese Accounting Students' and Auditors' Audit-specific Ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics*, 94(3), 353-369.
- Fortin, J., Martel, L. (1997).** "Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique", *Comptabilité Contrôle Audit*, 2(3), 59-76.
- Gaa, J. C. (1996).** «Ethics Research and Research Ethics». *Behavioral Research in Accounting*, 8(12), 12-24.

- Ge, L., Thomas, S. (2008).** A Cross-Cultural Comparison of the Deliberative Reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 189-211.
- Gibbs, J.C., Widaman, K.F., Colby, A. (1982).** Construction and Validation of a Simplified, Group-administerable Equivalent to the Moral Judgment Interview. *Child Development*, 53(4), 895 p.
- Hay, D. C., Knechel, R. W., N, Wong, N. (2006).** Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- Hiltebeitel, K. M., Jones, S.K. (1991).** Initial Evidence on the Impact of Integrating Ethics into Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 6(2), 262-275.
- Iklas, H. et Habib, A. (2013).** « L'asymétrie des compétences éthiques des auditeurs tunisiens dans le contexte post-révolution : une approche d'évaluation des compétences fondée sur la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) ». Communication dans un congrès, *Comptabilité sans frontière, France*.
- Jeffrey, C., Dilla, W., Weatherholt, N. (2004).** The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 553-579.
- Johnson, V., Khurana, I.K., Reynolds, J.K. (2002).** Audit-firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.
- Kervin, J. B. (1992).** Method for Business Research. New York: HaperCollins. Google Scholar.
- Kohlberg, L. (1969).** "Stage and Sequence: The Cognitive Developmental Approach to Socialization", in D.A. Goslin (Ed.). *Handbook of Socialization Theory and Research*. Chicago: Rand Mac Nally, 347-380.
- Kohlberg, L. (1984).** Essays in Moral Development, the Psychology of Moral Development. San Francisco: Harper and Row.
- Lacroix, A., Marchildon, A., Begin, L. (2017).** Former à l'éthique en organisation. Une approche pragmatiste, Sainte-Foy, PUQ, 160 p.
- Lavorata, L. (2007).** Proposition d'une échelle de mesure du climat éthique dans l'entreprise : une application au domaine de la vente en B to B, *Recherche et Applications en Marketing*, 22(1), 1-23.
- Lawrence, P. R., Lorsch, J. W. (1967).** Differentiation and Integration in Complex and of Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1-47.
- Lee, T., Stone, M., (1995).** Competence and Independence. The Congenial Twins of Auditing. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 22(8), 1169-1177.

- Lemaître, C., Krohmer, C. (2010).** L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux ? Une approche par l'évaluation des compétences dans les BIG FOUR, Crises et nouvelles problématiques de la valeur. Communication dans un congrès. Nice, France.
- Libby, T., Thorne, L. (2004).** The Identification and Categorization of Auditors' Virtues. *Business Ethics Quarterly*. 14(3), 479-498.
- Malone, C.F., Roberts, R.W. (1996).** Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviours, *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, 15(2), 49-64.
- Martinet, A.C. (2008).** Gouvernance et management stratégique : une nouvelle science morale et politique. *Revue Française de Gestion*, 3(183), 95-110.
- MINKO, F. (2017).** « L'indépendance de l'auditeur: déterminants révélés par les entretiens semi-directifs auprès des auditeurs du Cameroun » *AFC- 2^{ème} JEACC 2017*, p 1-19.
- Nagar, A. L., Basu, S.R. (2002).** «Weighting Socio-economic Indicators of Human Development: a Latent Variable Approach», In: *ULLAH et al. (org.)*, Handbook of Applied Econometrics and Statistical Inference. New York: Marcel Dekker, Cap. 29.
- Ndassi, Y. J., Ananga, O. A., Ateumo, E. C. (2019).** « Les déterminants de la performance des cabinets d'audit : une étude empirique du cas du Cameroun ». *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*, 19(1), 34-47.
- OHADA, (2000).** Droit et Système Comptable OHADA, Journal officiel.
- Piaget, J. (1932).** «Le jugement moral de l'enfant», *Bibliothèque de philosophie contemporaine*, 334 p. Paris, France.
- Pincoff, E.L. (1986).** Quandaries and Virtues. University Press of Kansas, Lawrence, KS.
- Ponemon, L., Gabhart, D. (1990).** «Accountant Independence Judgments: A Cognitive-Developmental Model and Experimental Evidence ». *Contemporary Accounting Research*, 7: 227-251.
- Ponemon, L., Gabhart, D. (1993).** « Ethical Reasoning in Accounting and Auditing », Vancouver: Canadian General Accountants' Research Foundation.
- Prat Dit Hauret, C. (2002).** « Développement moral cognitif et comptabilité ». Cahier de recherche du CRECCI, IAE de Bordeaux.
- Prat Dit Hauret C. (2003),** « Audit et développement moral cognitif ». *Finance Contrôle Stratégie*, 6(3), 117-136.
- Rest, J.R. (1986).** Moral Development: Advances in research and theory. New York: Praegers publishers.
- Richard, C. (2006).** "Why an Auditor can't be Competent and Independent: a French Case Study". *European Accounting Review*, 15(2), 153-176.

Sangue-Fotso, R. (2015). Qualité de l’audit et réduction des scandales financiers en contexte Camerounais. *Revue de Management et de Stratégie*, 2(1), 1-17.

Shockley, R. A. (1981). Perceptions of Auditors’ Independence an Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785-800.

Sweeney J., Roberts R. (1997). «Cognitive Moral Development and Auditor Independence». *Accounting Organizations and Society*, 22(3-4), 337-352.

Tan, H. T. (1995). “Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment”. *Journal of Accounting Research*, 33(1), 113-135.

Tsui, J., Gul, F. (1996). «Auditors' Behavior in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Reasoning». *Accounting Organizations and Society*, 21(1), 41-52.

Watkins, A. L., Hillison, W., Morecroft, S. E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23: 153-189.

Welton, R.E., Guffey, D.M. (2009). Transitory or Persistent? The Effects of Classroom Ethics Interventions: a Longitudinal Study. *Accounting Education: an Internal Journal*, 18(3), 273-289.