

Commissaires aux comptes face à l'éthique: facteurs influençant le jugement éthique

Auditor with regard to ethics: factor influencing ethical judgement

Houda BENNAI¹*, Abdelkrim MOKRANI²

¹ Doctorante à l'école supérieure du commerce à Koléa.

Houdaines89@gmail.com

² l'école supérieure du commerce à Koléa. mokraniabdelkrim@yahoo.com

Réception: 04/08/2020

Acceptation: 19/11/2020

Publication: 31/12/2020

Résumé:

La dimension humaine dans la profession des Commissaires aux comptes a pris de l'ampleur par rapport à sa dimension technique et revête une importance substantielle dans la recherche. Dans le cadre de la profession, les auditeurs sont confrontés à des situations impliquant des dilemmes éthiques. Plusieurs recherches ont essayé d'identifier les facteurs influençant le jugement éthique de prise de décision notamment les facteurs favorisant un jugement éthique ou non éthique jugement. Ce travail de recherche est mené sur un échantillon de CAC et vise à déterminer et à cerner les principaux facteurs qui peuvent influencer les professionnels comptables dans le contexte algérien.

Les mots clés: Le jugement éthique, facteurs individuels, facteurs contextuels, Commissaires aux comptes

Codes de classification JEL: M41, M42

Abstract :

The human dimension in the Auditor's jobs begins expanding in comparison with his technical dimension and holds a substantial importance in research. As part of exercise of their profession, the auditors are confronted by situations implicating ethical dilemma. Different researches tried to identify the factors influence the ethical judgement of decision-making at the listeners notably the factors who encourage them to have ethic or unethical judgment This research work is led on a sample of auditors aim at determining and has surrounded the main factors who can influenced the professional's accountant in Algerian context

Keywords: Ethics judgment, individuals' factors, contextual factors, Auditors

JEL classification code: M41, M42

Introduction

A l'ère du développement des marchés financiers et l'émergence de la gouvernance et la complexité croissante des activités de l'entreprise, la comptabilité est devenue une technique d'expression créative favorisant transgression et manipulation de l'information financière.

Les informations financières sont établies sous forme des états financiers conformément à un référentiel comptable destiné à satisfaire les besoins d'informations financières à caractère général d'un large éventail d'utilisateurs, ce qui explique le rôle de l'auditeur légal ou commissaire aux comptes qui ont pour mission d'attester que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière. La qualité de cette mission dépend à la fois de la compétence et du niveau d'indépendance de l'auditeur ((DEANGELO, (1981).), ou peut-être, plus particulièrement, d'un juste équilibre entre les deux (Richard, 2002))

C'est dans cette même optique et suite aux scandales financiers du début du nouveau millénaire et à la crise financière de 2008, la qualité de l'audit et plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur a été plus que jamais remise en question et l'éthique est revenue au cœur des débats. Le cabinet d'audit Arthur Andersen a été accusé d'avoir fermé les yeux sur la « comptabilité créative » d'Enron et détruit des documents comptables. La manipulation comptable ne révèle pas nécessairement une déficience du référentiel normatif mais plutôt une carence éthique de nature humaines, autrement dit l'usage de la comptabilité pose des problèmes d'ordre éthique. Dans ce contexte, la réglementation encadrant la profession comptable et l'organisation des cabinets d'audit se sont renforcées, en Algérie, la loi 01/10 relative aux professions d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé a été introduite en janvier 2010, et plusieurs textes de lois apparus, ainsi que le code de déontologie de la profession rappelant les six principes fondamentaux de comportement éthique auxquels les auditeurs sont tenus à respecter, entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, la compétence, l'indépendance, la confraternité et la discrétion. Ce code est une référence incontournable pour le commissaire aux comptes qui doit formuler une opinion d'audit.

Problématique

C'est dans ce sillage que découle notre problématique de recherche consistant à **définir et à cerner les principaux facteurs influençant les commissaires aux comptes dans leurs prises de décisions et cela,**

lorsqu'ils émettent des jugements sur les états financiers des entreprises qui sont à leurs charges.

Méthodologie

Afin de répondre à cette question, nous avons préparés un questionnaire que nous avons distribués et envoyés aux commissaires aux comptes, une démarche qualitative a été entamé.

Un échantillon de 30 commissaires aux comptes a été questionné.

L'objectif de cette méthode de recherche c'est d'apporter des éclaircissements et de différentes réponses qui puissent nous guider à bien cerner la problématique, tout en se basant sur les expériences réelles des commissaires aux comptes et les dilemmes d'éthiques auxquels ils sont confrontés lors de l'accomplissement de leurs missions.

1- Cadre théorique de l'éthique, la déontologie et la mora

Personne ne peut négliger l'importance de l'éthique dans la société. La pluralité des relations et des transactions entre les gens nécessite l'existence de l'éthique. Plusieurs auteurs comme Lacroix et Pauchant, décrivent l'éthique autant qu'une réflexion sur la conduite humaine, qu'on peut appeler réflexion critique, analyse critique, analyse philosophique ou analyse intellectuelle.

Pour Pesqueux (PESQUEUX, 2000) « traiter de l'éthique, c'est prendre position sur la trilogie : éthique, morale et déontologie ». On parle de morale dans un univers de réflexion transcendant et universel. Les références sont alors par exemple Platon et Kant. Parler d'éthique convient à se placer dans un champ de réflexion contingent et les références en sont par exemple, Aristote et les stoïciens.

La morale représente l'ensemble des règles d'actions et des valeurs qui fonctionnent comme normes d'une société (LAGARRIGUE JACQUES, 1997.). Selon (Canto-Sperber, 2004), « la morale désigne le plus souvent l'héritage commun des valeurs universelles qui s'appliquent aux actions des hommes ».

Dans leur définition de la morale, Canto et Ogien n'ont pas précisé au juste quelle action humaine à laquelle s'applique la morale, uniquement ils ont généralisé toutes les tâches sans exceptions, tandis que le terme déontologie qui vient du grec « **dénota** » qui veut dire « les devoirs », ce qui est dû ou requis, il désigne ce qu'il convient de faire dans une situation sociale donnée, en particulier l'ensemble des devoirs liés à l'exercice d'une profession ».

Selon la définition du petit Larousse, « la déontologie est l'ensemble des règles et des devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public ». Et selon Puella déontologie recouvre les obligations propres à une profession ou à une entreprise. La déontologie se distingue de l'éthique et de la morale par son particularisme.

Le mot « éthique » est dérivé du mot grec ancien *ethikos*; signifie us et coutumes. Une branche majeure de la philosophie qui est l'étude des valeurs et des coutumes d'une personne ou un groupe et couvre l'analyse et à l'emploi de concepts tels que le droit et le mal, le bien et le mal à faire et à ne pas faire.

L'éthique repose sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux. Selon le petit Robert, l'éthique est la « science de la morale, art de diriger la conduite ».

Hirigoyen (1993) propose la formulation suivante « la définition de l'éthique, quant elle est donnée par les auteurs qui font référence à ce concept – oscille entre l'expression d'une intention humaniste fondée sur la notion du bien et l'énoncé de règles normatives applicables par tous sous forme de déontologie (Benbrahim, (2006)). Elle est l'expression d'un besoin ou d'une quête de sens définie par Ricoeur (1990) comme « le désir d'une vie accomplie, qui fonde l'estime de soi-même, avec et pour les autres, dans le cadre d'institutions justes (BARREAU., 2006.). Selon (MERCIER, ,2000) « l'éthique d'une entreprise regroupe un ensemble de principes, de valeurs et de croyances qui dirigent la conduite des individus. Elle est une recherche identitaire et a pour ambition de distinguer par une réflexion personnelle, la bonne ou la mauvaise volonté d'agir ». Selon Puel (1989), le mot éthique a fondamentalement le même sens que celui de moral. Soit il est employé pour désigner la même chose que la morale, soit il veut mettre l'accent non plus sur l'obligation, mais sur les valeurs de référence qui donnent un sens à l'action.

2- L'ETHIQUE ET LA PROFESSION COMPTABLE

Selon Keim& Grant, 2003, le rôle de l'éthique et la nécessité pour les preneurs de décisions comptables d'avoir une expertise éthique dans le but d'être capable de rendre des jugements appropriés est largement reconnu par les régulateurs et la profession. Les récents scandales comptables démontrent la nécessité de comprendre et donc d'améliorer la prise de décisions concernant un dilemme éthique. En réaction à des événements de ce genre, plusieurs appels à l'adoption d'un code éthique dans les milieux comptables se sont soulevés. De ce fait, l'éthique est interpellée à posteriori,

afin de gérer une crise (biosvert, Yves. , 2002) : « Une fois de plus, la préoccupation éthique s'est imposée non pas de façon préventive mais plutôt de façon réactive dans le but de faire de la gestion de crise. ».

L'éthique s'y est identifiée comme un facteur entrant dans le mécanisme de contrat social interne (relation avec le cabinet et la hiérarchie) et le contrat social externe (rôle institutionnel de la mission d'audit externe). Elle est très légitimement associée à la déontologie comme facteur d'influence de la qualité de l'audit. Elle interagit avec les méthodes de collecte de preuves et les techniques d'audit, ainsi qu'avec l'engagement du manager ou de l'associé (Charpateau., 2012).

La question de l'éthique de l'auditeur doit être posée en premier lieu au regard de phénomènes sur lesquels l'entreprise qui bénéficie des services de l'auditeur (client, tiers certifié, employeur), n'a que peu de prise.

La spécificité de l'éthique en audit est la multiplicité des entités auxquelles l'auditeur doit être attentif dans la pratique professionnelle. L'éthique en audit pose ainsi clairement la problématique philosophique de tout système éthique, qui sont les tiers, les « autrui » dont on souhaite tenir compte dans son comportement ? Cette question nécessite alors de tenir compte des valeurs de l'auditeur en qualité d'individu, mais aussi de la nature de la mission d'audit et de l'environnement institutionnel qui encadre la pratique.

L'auditeur doit juger et prendre position par rapport à ce qui doit être éthiquement juste pour l'action, c'est-à-dire qu'est ce qui doit être fait. Cette étape du processus nécessite un raisonnement normatif qui est analogue à la formulation par un comptable d'un jugement professionnel concernant un dilemme éthique » Selon (Beu, 2003) « l'éthique et la comptabilité s'ajustent en tant que méthodes exerçant un contrôle social et doivent être étudiées ensemble ».

Mieux encore, Quilliam (1992) reconnaît la complexité de la responsabilité dans l'environnement d'audit est dû au fait que les auditeurs sont les garants de la qualité des informations comptables et financières devant plusieurs parties prenantes (Stakeholders) telles que : les clients du cabinet, la profession, l'employeur (auditeur exerçant en tant que salarié). L'auditeur joue un rôle important dans la convergence des intérêts contradictoires de ces parties. La responsabilité qui pèse sur l'auditeur l'emmène à établir un équilibre entre l'éthique et d'autres valeurs au moment où il établit son intention de comportement.

Enfin, l'auditeur s'engage dans un comportement moral, c'est à dire il accepte d'assentir ou bien il demande au client de faire les ajustements

nécessaires et en réponse il ajuste son opinion. A ce niveau, la décision prise est influencée par les paramètres du problème éthique.

Le code d'éthique de l'IFAC¹ prévoit qu'un professionnel comptable doit rendre des services professionnels conformes aux normes techniques et professionnelles applicables et est tenu de suivre avec diligence et compétence les instructions de son client ou de son employeur dans la mesure où elles sont compatibles avec les exigences d'intégrité, d'objectivité et, dans le cas de professionnels comptables libéraux, d'indépendance. Nous, nous déduisons que le professionnel comptable a le devoir de développer sans cesse ses connaissances, et veiller à la mise à niveau constante des connaissances de ses collaborateurs (ses assistants).

3- L'Etat de l'art sur l'éthique des professionnels comptables

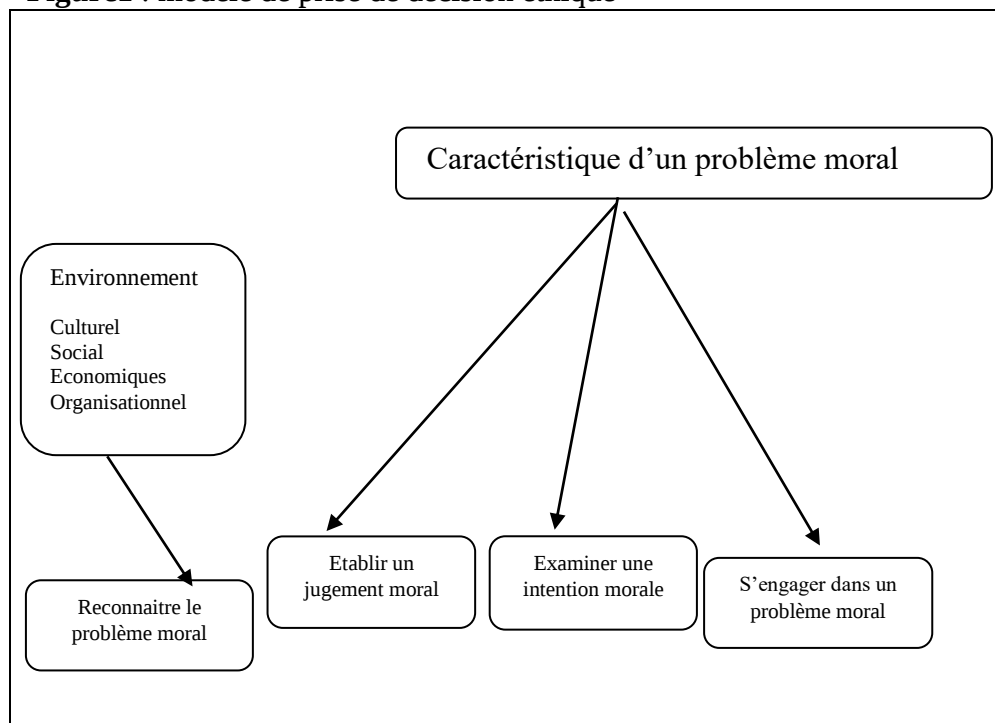
Depuis les années 80, plusieurs cadres théoriques ont été développés par la littérature de l'éthique des affaires dans le but d'étudier l'impact de différentes catégories de variables sur le comportement éthique.

Pour étudier l'éthique, les chercheurs estiment que dans l'état actuel de la littérature, le model de Jones (1991) semble être parfait et il faut simplement procéder à son test.

Ce model prend en considération les modèles antérieurs (Trevino, 1986) et on ajoute de nouveaux schémas simplifiés du modèle (N.M, 2006) à titre d'exemple le modèle qui suit :

¹IFAC : fédération internationale des comptables

Figure1 : modèle de prise de décision éthique



Ce modèle met l'accent sur les caractéristiques de la morale du preneur de décision et propose que six paramètres du problème éthique puissent être positivement liés au comportement éthique du preneur de décisions, à savoir : l'ampleur des conséquences, le consensus social, la probabilité des effets, l'immédiat temporel, la proximité et la concentration des effets.

La reconnaissance du problème éthique exige l'interprétation de la situation, l'identification des alternatives possibles de l'action et ses conséquences sur les parties concernées.

La théorie qui sous-tend le processus de prise de décisions éthiques a été empruntée de la psychologie et étendue aux affaires et au paradigme comptable (J., 1994).

En audit, le jugement moral des auditeurs est apparenté à la formulation d'un jugement professionnel (L.THORNE, 1998). Une fois le dilemme éthique identifié, l'auditeur met en place une stratégie visant à le résoudre. La majorité des études en audit, portant sur le jugement éthique

des auditeurs, utilisent le DIT² (REST, 1979) dans l'élaboration de leurs enquêtes, c'est-à-dire les auditeurs ayant le plus haut niveau de DIT, sont considérés comme ayant " un meilleur jugement éthique " que ceux ayant un faible niveau de DIT.

La théorie et les instruments psychométriques se limitent aux cognitions, c'est-à-dire à ce que pensent les individus des dilemmes moraux. Ils ne mesurent pas les comportements qui correspondent à ce que les gens décident véritablement de faire dans une situation décisionnelle particulière (HAURET., 2003). La relation entre le jugement moral et l'action morale n'est donc pas clairement définie.

(KOHLBERG, 1969) Reconnaît que le jugement moral est une condition nécessaire mais pas suffisante pour qu'un comportement tel que l'honnêteté, l'altruisme ou la résistance à la tentation soit adopté.

De plus en plus les auditeurs sont soumis aux pressions du temps pour achever des missions d'audit, des études incorporant des facteurs contextuels et individuels sont nécessaires pour mieux comprendre le processus de raisonnement éthique de ces derniers.

De nombreuses études élaborées sur le sujet ont eu pour but d'essayer de déterminer les caractéristiques individuelles des auditeurs qui les motivent à favoriser des considérations éthiques et non -éthiques, dans le processus de décision. Les modèles interactionnistes tiennent compte de l'importance de plusieurs variables individuelles telles que le caractère, les valeurs personnelles, les caractéristiques générales démographiques (GILLIGAN, (1982)) et l'orientation politique (ELMER N., (1983)); le développement éthique (L.THORNE, 1998), L'expérience (M.BEBEAU, 1994).

Le modèle interactionniste reconnaît aussi l'importance du rôle des facteurs contextuels dans l'influence du processus de décision éthique. Ces facteurs incluent :

- Le contexte de travail immédiat tel que, les pressions budgétaires et temporelles, ainsi que les récompenses et sanctions (WEAVER, 2003).

²Le DIT (Defining Issues Test) est un instrument de mesure psychométrique créée par Rest en 1979 qui permet d'évaluer le niveau de raisonnement éthique d'un individu. Il s'agit d'un questionnaire auto-administré composé dans sa version complète de six problèmes éthiques face auxquels l'interviewé doit donner son avis et indiquer le degré d'importance qu'il accorde à un ensemble de concepts énoncés lors de sa prise de décision. Le traitement du questionnaire donne lieu au calcul d'un P score variant de 0 à 95. Lorsque le P score est inférieur à 27, le niveau de développement moral cognitif est au niveau pré-conventionnel, lorsqu'il est compris entre 27 et 41 il est au niveau conventionnel et lorsqu'il est supérieur à 41 il est au niveau post-conventionnel.

- Le contexte externe général tel que l'environnement culturel (Cohen, Pant et Sharp, 1995) incluant l'environnement organisationnel et professionnel (Trevino, 1986; Ferrell et Gresham, 1985).

Des études ont été élaborées sur l'influence des pairs sur le jugement éthique des auditeurs et montrent que la discussion des pairs sur les dilemmes éthiques affecte généralement le jugement des auditeurs (HARTWICK, 2001). Les résultats émanant de ces études suggèrent qu'en encourageant la discussion au sujet des dilemmes éthiques avec les pairs, cela entraîne une amélioration du jugement éthique des auditeurs. Cependant, afin d'enrichir notre compréhension du processus de raisonnement éthique des auditeurs, il est requis d'atteindre un développement plus poussé dans la discipline, en ayant recours à des approches techniques supplémentaires, telles que des études de terrain et des entretiens plus approfondis.

La recherche qualitative pourrait par exemple se montrer particulièrement utile dans l'estimation des valeurs morales des auditeurs et leurs justifications dans la prise de décisions importantes, telles que l'acceptation et la rétention de clients douteux.

4- Etude empirique explorant les facteurs influençant le jugement éthique des CAC en Algérie

4-1. La profession du commissariat aux comptes en Algérie

Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés de contrôler et certifier la comptabilité des sociétés et des autres organismes soumis à leurs contrôles et, de façon plus générale, « de vérifier que la vie sociale se déroule dans des conditions régulières (Y.Guyon, 2004) ».

En Algérie les CAC interviennent dans les sociétés du droit privé et des EPE³ et EPIC⁴, sont chargés de contrôler la comptabilité de la société et sa régularité, ainsi que de certifier les comptes de l'entreprise.

L'environnement économique instable, le climat des affaires en perpétuelle évolution notamment la mondialisation et la globalisation de l'économie et de la finance, ont engendrés un besoin énorme en matière de l'harmonisation des procédures comptables et de contrôle des situations financières afin de rendre comptes aux actionnaires et aux ayants droit.

C'est dans cette optique que le législateur Algérien a légiféré la loi 07/11 portant, le système comptable et financier entré en vigueur le premier janvier de l'an deux mille dix. Et il s'est avéré, impératif de mettre en place un cadre réglementaire efficace et transparent régissant la profession

³ Entreprise Publique Economique

⁴ Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial.

comptable, à savoir le statut légal des comptables, experts comptables et commissaires aux comptes, par conséquent une série de textes réglementaires ont vu le jour à partir de l'année 2010, portant la réorganisation de cette profession et son adaptation aux nouvelles exigences économiques, commençant par la loi 10-01 du 29 juin 2010 portant la profession d'expert-comptable, commissaires aux comptes et comptables agréés.

4-2. ENTRETIENS AVEC LES CAC

Une étude qualitative exploratoire a été réalisée dans le but de déterminer les principaux facteurs influençant le jugement éthique des professionnels comptables tout en examinant un certain nombre de récits apparaîtront comme étant les plus récurrents. L'échantillon des personnes interrogées, soit 30 commissaires aux comptes, présente les caractéristiques suivantes :

Localisation géographique des cabinets

Alger12 personnes

Bejaia.....10 personnes

Tizi Ouzou.....8 personnes

Total **30 personnes**

Nombre d'année d'exercice de la profession

Compris entre 10 ans et 20 ans.....15 personnes.....50%

20 ans et plus.....15 personnes..... 50%

Total 30 personnes.....100%

Nombre de Commissaires aux comptes par cabinets

Des petits cabinets..... Pas plus de 02 personnes..... 20

cabinets..... 100%

L'étude a été réalisée sous forme d'une interview, un questionnaire de 04 pages a été remis à chaque interviewé avec une lettre illustrative exposant les motifs, les raisons et l'objectif de ce travail de recherche ainsi que les procédures de déroulement de l'interview tout en s'engageant à respecter leur vie privée, l'anonymat des informations et la confidentialité des données collectées. Le questionnaire est scindé en deux grandes parties, la première partie relative à la vie professionnelle du commissaires aux comptes d'où il donne un aperçu sur sa vie professionnelle et ses points de vues vis-à-vis des thématiques « déontologie et éthique », ensuite la deuxième partie est consacrée pour les facteurs pouvant avoir un impact et une influence sur le comportement éthique de ses derniers, d'où deux variables sont exposées à savoir les facteurs individuels et les facteurs contextuels.

Les entretiens menés sont une occasion pour recueillir les points de vue des Commissaires Aux Comptes relatifs aux facteurs ayant une

influence sur le jugement éthique des CAC. Au niveau de ce paragraphe, il sera procédé à un recueil des différentes déclarations.

Les entrevues ont révélé que la majorité des CAC considèrent que les facteurs individuels et les facteurs contextuels ont une influence relative sur le comportement éthique des CAC, l'identification du dilemme éthique, jugement éthique et l'intention d'agir d'une manière éthique et que ces derniers sont soumis à des règles de lois régissant leurs comportements vis-à-vis de leurs clients et un code de déontologie à honorer. Nous exposons quelques points de vue recueillis lors des entretiens.

A- LES FACTEURS INDIVIDUELS

La partie du questionnaire relative aux « facteurs individuels des CAC » nous a permis de déterminer les facteurs ayant une influence sur leurs motivations et favorisant les considérations éthiques et non - éthiques, dans le processus de décision.

En répondant à la question sur « **l'orientation politique et l'influence qu'elle peut générer sur l'éthique de CAC** » 'A' répond « quand on parle de la logique le CAC, ne doit pas céder aux pressions politiques mais ce qu'on voit sur le terrain est tout à fait autres choses » sans donner d'avantages explications.

Par contre Selon 'B' « le CAC ne doit pas avoir d'orientation politique et que le code de déontologie prévoit cette interdiction d'appartenir à un parti politique, parce que le métier dans ce cas-là, peut être orienté à des fins personnelles et foisonnée des règlements de comptes ».

Comme réponse à la question des facteurs qui poussent les CAC à agir d'une manière éthique ou non éthique, la plupart des CAC, ce sont situés sur le respect de la loi et la conscience professionnelle.

L'expérience, l'âge et l'éducation, selon 'D'« Pour porter un jugement sur quelqu'un, je ne m'intéresse pas seulement au nombre d'années d'expérience mais aussi au comportement de la personne vis à vis des difficultés qu'elle peut rencontrer. Donc à partir de cela on peut sentir sa capacité à résoudre les problèmes, surtout que dans le domaine de l'audit, on n'est pas censé tout connaître. La compétence = 30% Expérience + 70% Education ».

Enfin pour l'indépendance et la remise en cause des normes de l'indépendance, **ajoute 'K'** « le CAC est mis souvent dans des situations susceptible de remettre en cause les normes de l'indépendance, toute fois il y a des personnes qui sont menacées par le non renouvellement du contrat, des pressions de toutes sortes que le CAC aux compte peut subir et dans ce cas-là, tout dépend de la vulnérabilité de l'expérience du CAC et sa capacité à gérer ce genre de conflit, un CAC qui n'est pas expérimenté peut

facilement palier à ses menaces malgré sa bonne foi d'exercer d'une manière éthique » **Rajoute 'N'** « l'indépendance du CAC est un grand débat qui suscite beaucoup de questions et qui doit être pris aux sérieux vu son importance... parce que une fois l'indépendance du CAC est remise en cause ce n'est pas uniquement lui qui sera punis si on détecte des anomalies mais aussi le droit des actionnaires et les recettes de l'Etat qui sont mises en jeux à mon humble avis ce n'est pas une norme qui est vraiment respecté à la lettre ».

A- Les facteurs contextuels

Dans le domaine de l'audit, l'influence du contexte de travail est particulièrement importante puisque c'est à travers le contexte du travail que les influences sociales et professionnelles sont mises en vigueur.

En réponse à la question suivante « **comment est-ce que le temps de travail influence le comportement éthique d'un auditeur ?**

Le temps de travail et la pression budgétaire (N) « logiquement au moment de déterminer les honoraires, il y a lieu de tenir compte de tous les éléments, mais une fois les honoraires sont fixés, le CAC doit respecter les règles de l'éthique, de ce fait, la pression budgétaire n'aura pas à influencer le comportement éthique d'un CAC ».

A son tour le CAC (K) ajoute « la pression budgétaire existe souvent mais un CAC professionnel ne doit pas céder à ce genre de pression, puisque premièrement c'est amoral, deuxièmement c'est un acte punis par la loi et le commissaire aux comptes perd sa crédibilité et sera une marionnette entre la main du client, certainement le budget temps est aussi indispensable pour un audit de qualité mais le CAC possède entre ses mains les moyens nécessaires puisque son travail n'est pas systématique mais un choix d'un échantillon, donc en cas où un problème surgit il se protégera avec l'échantillon choisi »

La relation entre la taille de l'entité et le respect des normes et la pression sur le CAC « N » « la taille de l'entité ne pose pas problème vis-à-vis du respect des normes comptables car les normes s'appliquent sur toutes les situations existantes, d'autant plus le respect des normes facilitera le travail du CAC...L'échantillon sélectionné sera en fonction du budget temps dont il est contraint, donc ça ne peut pas être un frein. ... Je ne pense pas que les normes comptables seront un facteur qui peuvent nuire à l'éthique, au contraire les normes sont claires et nettes et le CAC fera en sorte de tout respecter, et s'il procède à des manœuvres frauduleuses, ce sera en profitant des vides juridiques existants »

« A », « les grandes entreprises ou bien les entreprises de grandes envergures lancent les appels d'offres pour le commissariat aux comptes au

profit des grands cabinets, ce qui fait que le CAC est toujours accompagné avec ses assistants qui réalisent le travail de contrôle sous sa supervision, ce qui fait que la taille de l'entreprise n'est ni une excuse ni un facteur pour ne pas se conformer aux normes comptables et aux normes de l'indépendance, malgré qu'il y a une certaine marge de risques que les assistants du CAC peuvent plier devant la pression du client, dans le cas où ses derniers ont d'autres intérêts à exprimer ».

La relation entre la taille de l'entité et la pression que subit le CAC, « H », « y a une relation positive entre la taille de l'entreprise et la pression exercée sur le CAC par le client, c'est à dire de plus l'entreprise est grande de plus la pression s'accroît par le client »

La situation économique et la crédibilité du CAC, est ce que l'absence de la motivation économique est considérée comme un facteur qui mène le CAC à se plier aux demandes du client ? « H et B » « dans certains cas, ce facteur peut mener certains CAC à plier aux demandes du client, surtout quand il s'agit des CAC qui n'ont pas assez de part du marché, ou des CAC qui ne sont pas conscients de la gravité de cet acte, mais ça n'empêche que la norme d'indépendance et le code de déontologie sont très claires en expliquant ... »

« C » selon ce CAC, « Aucune situation économique n'influence le CAC pour plier aux demandes du client, puisque ce dernier perçoit ses honoraires en fonction du cahier des charges et en fonction de son travail fourni, sans oublier aussi que le CAC a prêté serment avant qu'il commence à exercer sa profession. Le métier du commissariat aux comptes est un métier très noble »

Quand est ce que le CAC peut transgresser les normes d'éthique, et quelle est la situation favorisant cet acte à votre avis ?

« H » « la maîtrise parfaite d'un art suppose la possibilité de la transgression, ce qui fait qu'un CAC a plus de chance de dévier les règles et les normes d'indépendance quand il possède une parfaite maîtrise de la comptabilité, de l'audit et de l'environnement de l'entreprise et plus que ça les vides juridiques des lois en vigueur »

- **ENSEIGNEMENTS TIRES DE L'ETUDE EXPLORATOIRE**

A propos de l'identification du dilemme éthique et l'intention d'agir d'une manière éthique, les CAC se sont statués majoritairement sur la réponse suivante « l'identification de l'existence d'un dilemme d'éthique peut être repéré par n'importe quel CAC possédant des compétences

moyennes et des expériences dans ce domaine ce qui fait que rare qu'un CAC passe à côté d'une situation du dilemme sauf si cette dernière ne figurant pas dans son échantillon d'intervention, ce qui fait que le professionnel comptable quand il décèle une anomalie, sa première réflexion c'est d'agir et de réagir à l'encontre de ce dilemme, nonobstant, l'optique de travail, et les pressions auxquelles il est confronté, c'est-à-dire que des contraintes peuvent être individuelles ou contextuelles émises par soit les bénéficiaires de l'information financière soit des parties externes, et cela pour influencer son jugement, dans les cas similaires, chaque professionnel a une résistance qui diffère de celle de l'autre lui permettant de supporter ce genre de pression et de rester neutre quoi qu'il arrive, mais ce n'est pas toujours le cas, vu que comme cité précédemment les facteurs individuels et contextuels ont un rôle prédominant sur ce genre de jugements.

En résumé, la détection de l'existence d'un dilemme éthique, l'expérience et la compétence sont les facteurs les plus répondu, c'est-à-dire que les professionnels jouissant d'une expérience et d'une compétence particulière sont beaucoup plus disposés à la détection de l'existence d'un problème éthique. Tandis que le jugement éthique peut être déterminé par la compétence professionnelle, c'est-à-dire que le degré de compétence du professionnel comptable peut déterminer sa capacité de prendre une décision éthique. Néanmoins, les règles ne prévoient pas de solutions pour tous les cas de figure, mais le commissaire aux comptes fournit un effort de réflexion afin de bien mener sa mission, un commissaire aux comptes qui excelle dans la conduite de son travail peut choisir d'adopter un comportement moral ou amoral. Ce qui peut expliquer que la maîtrise d'un art suppose la possibilité de sa transgression.

Par exemple, le code de déontologie ne permet pas toujours de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté. Dans certaines circonstances, l'auditeur va apprécier la situation en son âme et conscience mais cette appréciation sera en conflit avec les règles et normes professionnelles. L'exercice, par l'auditeur, de son jugement professionnel serait simple si l'application du code de déontologie suffisait à porter un jugement professionnel en adéquation avec sa propre conscience, avec ses propres valeurs qui peuvent être portées par une vision conséquente ou utilitariste plutôt que déontologique. Ainsi parfois, les auditeurs peuvent être amenés à prendre des décisions contraires aux règles et normes professionnelles.

CONCLUSION

Les scandales financiers des dernières années ont ramené l'éthique au cœur des débats. L'éthique concerne tout particulièrement les auditeurs qui

doivent prendre des décisions et faire preuve d'indépendance dans un contexte de confrontation d'intérêts divers : l'intérêt du public, celui du client, celui du cabinet mais également, leur propre intérêt.

Dans le contexte algérien peu de recherches s'intéressent à l'audit, et d'autant plus à l'éthique comptable et pourtant c'est un domaine qui fait beaucoup de bruit en termes de scandales financiers, malgré que l'audit représente de nombreuses voies de réflexion d'ordre générale.

Force est de constater tout de même, la difficulté d'accéder l'information complète sur l'audit et le commissariat aux comptes afin d'aboutir à une recherche bien crédible et fondée et cela revient au fait que l'activité de l'audit est une activité complexe, pluridisciplinaire, exercée dans un milieu feutré, par des professionnels soumis au secret professionnel et à une concurrence de plus en plus vive dans un contexte de mise en cause et de scandales à répétition. Le chercheur en audit rencontre souvent des difficultés pour collecter toutes les informations, notamment quand il s'agit d'une variable si sensible comme l'éthique.

L'éthique revêt une importance particulière dans le champ des sciences comptables compte tenu du rôle garant de la qualité de l'information comptable et financière joué par les professionnels comptables. L'analyse des entretiens menés a permis de mettre en exergue l'influence des facteurs individuels et contextuels sur le jugement éthique des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, la décision éthique est un processus cérébral qui nous est aujourd'hui inaccessible. Les méthodes d'investigation du cerveau ne nous permettent pas de voir comment se prend la décision. Kant en avait conscience lorsqu'il affirmait "...mais en réalité nous ne pouvons jamais, même par l'examen le plus rigoureux, pénétrer entièrement jusqu'aux mobiles secrets de nos actes ; or, quand il s'agit de valeurs morales, l'essentiel n'est point dans l'action, que l'on voit, mais dans ces principes intérieurs des actions que l'on ne voit pas." (Kant, 1792).

BIBLIOGRAPHIE

Références

1- Livres

- Kant, E. (1792). *Fondements de la métaphysique des mœurs*, in *Œuvres philosophiques*. paris : NRF.
- WEAVER, G. L. (2003). *Managing Ethics in Business Organizations: Social Scientific Perspectives*,. Stanford: Stanford Business Book.
- Y.Guyon. (2004). *Droit des affaires*. Paris: Economica.

2- Articles

- BARREAU., H. (2006.). L'éthique de Paul Ricoeur à partir de "Soi-même comme un autre"(1990). . *halshs*.
- Benbrahim, Z. ((2006)). Éthique et gouvernance : entre intentions et pratiques. *Management & avenir* , 43-59.
- Beu, D. B. (2003). Ethical decision-making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review*, 88-107.
- Canto-Sperber, M. e. (2004). La philosophie morale. . *presse universitaire de france* .
- Charpateau., O. (2012). L'éthique des auditeurs. *Encyclopédie des ressources humaines, Vuibert.,* .14.
- DEANGELO, L. ((1981).). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* , 183- 199.
- ELMER N., R. S. ((1983)). « The relationship between moral reasoning and political orientation ». *Journal of Personality and Social Psychology*, 1073-1080.
- GILLIGAN, C. ((1982)). , « In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development »,. *Cambridge, MA: Harvard University Press*.
- HARTWICK, J. L. (2001). « The directional effects of discussion on accountants' moral reasoning ». *Contemporary Accounting Research*, 337-362.
- HAURET., C. P. (2003). « Présentation de la théorie du développement moral cognitif et de ses apports possibles dans les études sur l'audit. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion »,.
- J., R. (1994). Background theory and research, In *Moral Development in the Professions* . *Lawrence Erlbaum Associates*, 1-26.
- KOHLBERG. (1969). .Moral stages and moralization: The cognitive-developmental approach to socialization, , pp. . Chicago: Rand McNally. In *Handbook of Socialization Theory and Research*, ed. D. Goskin, 347-480.
- L.THORNE. (1998). The role of virtue on accountants' ethical decision making ». *Research on Accounting Ethics*,, 291- 308.
- LAGARRIGUE JACQUES, L. G. (1997.). « Éthique ou morale ? ». . *Recherche & Formation, Conscience éthique et pratiques professionnelles*,, pp. 121-130.
- M.BEBEAU. (1994). Influencing the moral dimensions of dental practice. In *Moral Development in the Professions*, 121-146.
- MERCIER, S. ,(2000). « la formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise »- Volume3,N° 03, septembre . *Finance, Contrôle et Stratégie*, 101-123. .

- N.M, C. J. (2006). The Applicability of a Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- PESQUEUX, Y. (2000). Comptabilité et _éthique. Encyclopédie de comptabilité, , . *contrôle de gestion et audit Economica*, pp.494-507,.
- REST, J. (1979). Development in Judging Moral Issues, Minneapolis,. MN: *University of Minnesota Press*.
- Richard, C. 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* , 151-174.

3- textes règlementaires

Loi 10-01 du 29 juin 2010 portant la profession d'expert-comptable, commissaires aux comptes et comptables agréés.

Loi 07-11 du janvier 2011 portant, le nouveau système comptable et financier.