

ALFRED STETTLER

YIH-TEEN LEE

JOHN ANTONAKIS

Les auditeurs exercent une activité tournée dans une large mesure vers l'intérêt public. Il paraît donc important que la qualité des services qu'ils fournissent soit aussi élevée que possible. La question se pose dès lors de savoir s'il est possible, notamment au moment de leur engagement, de prévoir les performances individuelles futures des auditeurs. Est-il aussi possible de favoriser d'une manière bien ciblée la qualité de ces prestations, notamment par un processus de formation?

PRÉVOIR LES PERFORMANCES INDIVIDUELLES DES AUDITEURS ASSISTANTS

Résultats d'une étude empirique conduite en Suisse*

1. INTRODUCTION

Les scandales financiers survenus au début des années 2000, tel celui d'*Enron*, ont suscité des réactions et des questions de différentes natures. De nombreux gouvernements ont décidé de modifier les législations sur le contrôle légal des comptes pour augmenter et vérifier le respect des exigences requises des organes de révision et, dans certains cas, superviser leurs activités. Dans le corps académique, des enseignants se sont demandé s'ils portaient une part de responsabilité dans ce marasme. Ainsi, des membres du corps académique des États-Unis d'Amérique spécialisé dans l'enseignement des disciplines du management des entreprises ont cherché à déterminer s'ils ont pu contribuer à ces débâcles. Dans d'autres pays, les enseignants ont modifié leurs programmes d'enseignement de la comptabilité pour y introduire davantage d'études de cas consacrées aux finalités de la comptabilité, à la comptabilité créative et aux dimensions éthiques de la comptabilité comme système d'information. En Suisse, à notre connaissance du moins, les scandales n'ont pas soulevé de telles réactions, probablement parce que la comptabilité créative fait partie, depuis longtemps, d'une certaine culture politique suisse [1].

Pour le contrôle légal des comptes, le législateur fixe des règles notamment pour l'obligation de révision, les exigences auxquelles les organes de révision doivent satisfaire en termes de qualifications, les attributions de ces derniers et les documents à délivrer [2].

Pour que les entreprises puissent satisfaire à ces exigences légales, les associations professionnelles émettent des normes d'audit, un code d'éthique et des normes de contrôle de qualité et d'indépendance. Pour les entreprises d'audit soumises

à la surveillance de l'État, c'est l'Autorité de surveillance en matière de révision qui contrôle, en particulier, la qualité des travaux d'audit et le niveau de qualification des acteurs concernés [3].

Au sein de l'entreprise d'audit, les prestations d'audit sont évaluées sur la base de systèmes et de critères de qualité qui concernent aussi bien l'organisation interne de l'entreprise que la réalisation des mandats, en particulier la documentation des travaux d'audit. Les performances obtenues dépendent notamment de la qualité du recrutement, de l'organisation et de la formation continue fournie par les entreprises, de même que du comportement individuel des auditeurs.

Se pose dès lors la question suivante: est-il possible de prévoir le comportement individuel, puis les performances individuelles futures des auditeurs, des auditeurs assistants en particulier, dans un contexte donné? En d'autres termes, est-il possible de déterminer les facteurs explicatifs des bonnes ou mauvaises performances individuelles des auditeurs, tout en sachant que la notion de performance n'est pas nécessairement facile à définir?

La suite de l'article explore cette piste. Elle présente dans une première partie les raisons qui incitent à suivre une telle piste. Dans une deuxième partie, elle aborde les éléments théoriques nécessaires à une telle recherche. Dans une troisième partie, elle rapporte et commente les principaux résultats de l'étude. La conclusion expose les enseignements que les entreprises d'audit pourraient en tirer.

2. RAISONS SOUS-JACENTES DE LA RECHERCHE

Chaque cas particulier, telle la chute de l'empire *Andersen* [4], a ses causes et ses caractéristiques propres. Le cas peut concer-



ALFRED STETTLER,
MEMBRE DU CA DE
L'AUTORITÉ FÉDÉRALE DE
SURVEILLANCE EN MATIÈRE
DE RÉVISION (ASR),
PROFESSEUR HONORAIRE
DE COMPTABILITÉ ET DE
CONTRÔLE, HEC-UNIL,
LAUSANNE/VD



YIH-TEEN LEE,
PROFESSEUR ASSISTANT,
DEPARTMENT OF
MANAGING PEOPLE IN
ORGANIZATIONS,
IESE BUSINESS SCHOOL,
BARCELONE/ESP

ner le fonctionnement de l'entreprise en cause, le comportement d'un ou de plusieurs de ses employés ou celui d'un de ses clients.

Si l'on se réfère aux individus, des recherches ont montré que leur capacité mentale générale, leur développement éthique et leur personnalité pouvaient jouer un rôle important dans la recherche de solutions à un problème donné. La qua-

«La relation entre les différences individuelles et les connaissances, puis entre les connaissances et les performances peut être interprétée de manière causale.»

lité de ces critères personnels peut avoir une incidence lorsqu'il s'agit de résoudre une situation complexe.

Ces recherches ne se sont cependant que très peu penchées sur le domaine de l'audit. Il paraissait donc intéressant de chercher à déterminer si des différences au niveau des critères personnels pouvaient avoir un impact sur les performances individuelles des auditeurs, en particulier des auditeurs assistants; en d'autres termes: ces différences pourraient-elles expliquer, en partie du moins, la différence du niveau des performances individuelles réalisées par des auditeurs dans des cas donnés? Des réponses pertinentes à cette question pourraient naturellement être très utiles pour une meilleure adaptation des cycles et des processus de formation des auditeurs; elles constitueraient également un outil utile dans le processus de sélection des candidats. Cela ne signifie pas pour autant que les entreprises d'audit ne les utilisent pas déjà dans leur processus de sélection.

Pour tenter de lier les critères personnels aux performances individuelles, la recherche conduite a tenté de répondre à la question suivante: dans quelle mesure les différences liées aux caractéristiques personnelles telles que la capacité mentale, le développement éthique ou la personnalité influencent-elles les performances individuelles des auditeurs assistants, soit directement, soit au travers des connaissances techniques et/ou des connaissances tacites?

Conduire une étude pour répondre à ce type de question est difficile car, d'une part, il n'est pas aisé d'obtenir un échantillon représentatif et, d'autre part, il faut chercher à obtenir une durée suffisante de l'expérience et une certaine stabilité de l'échantillon. Après de nombreuses réflexions, les auteurs de la recherche se sont adressés aux assistants audi-

teurs qui suivaient la formation dispensée par l'Académie suisse d'expertise comptable, première étape pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable. Sur les 620 étudiants sur 3 ans, en Suisse romande et en Suisse alémanique, 460 (74%) ont accepté de participer à l'étude. La plupart d'entre eux avaient déjà participé à une «busy season».

Le *tableau 1* présente le cheminement suivi pour tenter de trouver une réponse à la question posée. Selon le modèle utilisé, les critères personnels des auditeurs-assistants, c'est-à-dire les différences psychologiques individuelles, prédisent d'abord de leur acquisition des connaissances; ces dernières prédisent à leur tour de leurs performances telles qu'évaluées par leurs superviseurs directs. On considère que ces différences individuelles sont génétiquement déterminées; on peut donc les considérer comme des variables extérieures ou exogènes dans le cadre de l'analyse [5]. La relation entre les différences individuelles et les connaissances, puis entre les connaissances et les performances peut être interprétée de manière causale. Les critères personnels que sont le névrosisme, l'extraversion, l'ouverture à l'expérience et l'agréabilité ne servent que de variables de contrôle.

Les critères personnels comprennent la capacité mentale, le développement éthique et la personnalité. Ces critères ont été mesurés à l'aide de tests dont la validité est largement reconnue dans le domaine scientifique, en particulier en psychologie et management.

La capacité mentale mesure la capacité générale à apprendre; elle indique la capacité à comprendre les liens de causalité, la capacité d'abstraction, la vitesse de traitement des données et le niveau des connaissances cristallisées, par exemple le vocabulaire. Plusieurs recherches ont montré que cette variable influence fortement la performance dans des contextes différents.

Selon *Paul Ricoeur*, philosophe français, l'éthique, dans son acception générale, peut être définie comme la recherche de la vie bonne, avec et pour autrui, dans des institutions justes. L'auditeur, dans son activité, doit se demander comment exercer sa profession et sa responsabilité pour «bien faire» dans l'intérêt public. Les résultats d'une méta-analyse ont montré que le développement éthique d'un individu était notamment lié de manière significative à la poursuite de ses études jusqu'à leur terme, ceci dans un souci d'acquisition de plus vastes connaissances ou des connaissances nécessaires à un objectif déterminé; il était également l'expression du sens du devoir et/ou de l'autodiscipline.

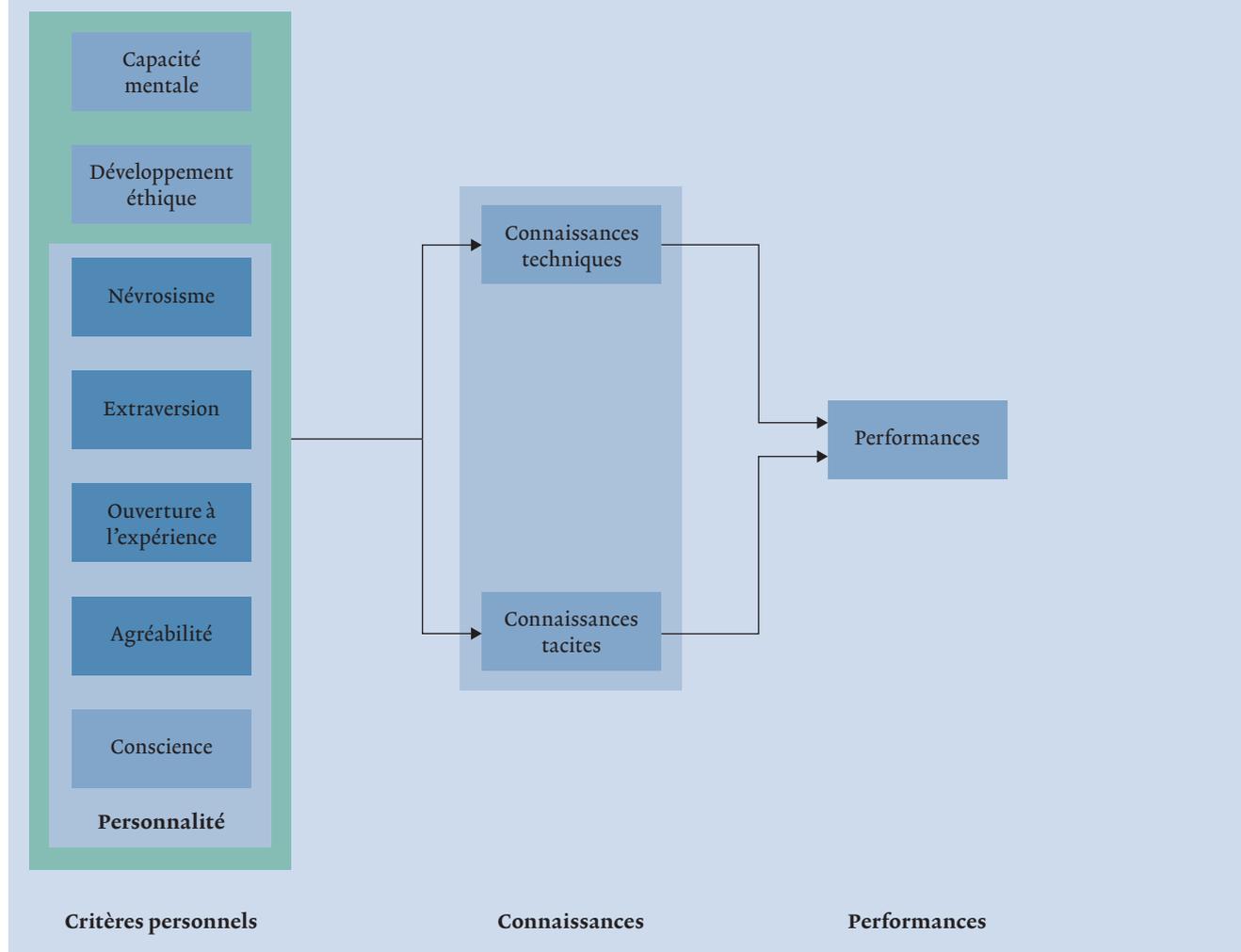
En psychologie, selon le modèle des cinq traits de la personnalité, cinq facteurs expliquent dans une large mesure les différences de personnalité: le névrosisme, l'extraversion, l'ouverture à l'expérience, l'agréabilité et la conscience.

Le névrosisme se réfère à la tendance à éprouver facilement des émotions désagréables telles que la colère, l'inquiétude ou la vulnérabilité; l'extraversion concerne la tendance à chercher la stimulation et la compagnie des autres, les émotions positives, l'énergie, et à faire preuve d'assurance; l'ouverture à l'expérience a trait à l'appréciation de l'aventure et des idées nouvelles, à la curiosité et à l'imagination; l'agréabilité caractérise les individus ayant tendance à être coopératifs plutôt que soupçonneux et antagoniques envers les autres; enfin, la



JOHN ANTONAKIS,
PROFESSEUR ORDINAIRE,
VICE-DOYEN HEC-UNIL,
DÉPARTEMENT DE
COMPORTEMENT ORGANI-
SATIONNEL, LAUSANNE/VD

Tableau 1: **LIENS POSSIBLES ENTRE LES CRITÈRES PERSONNELS ET LES CONNAISSANCES, AINSI QU'ENTRE LES CONNAISSANCES ET LES PERFORMANCES**



conscience se réfère à l'autodiscipline, au respect des obligations et à l'orientation vers des buts fixés plutôt que vers la spontanéité.

Les connaissances comprennent les connaissances techniques et les connaissances tacites. Les premières découlent du cursus de formation et du travail personnel. Dans le cas présent, la recherche se base sur les résultats obtenus dans les modules de formation dispensés par l'Académie suisse d'expertise comptable. Les secondes s'acquièrent par l'action; elles sont acquises sans l'aide d'autrui, de manière implicite et automatique par le biais de l'expérience, et découlent d'un raisonnement personnel. Pour cette recherche, ses auteurs ont élaboré des cas tirés de la vie courante d'un auditeur; ces cas ont été soumis à des professionnels des différentes régions de Suisse. Étonnamment, les réponses proposées par les professionnels ont été très variables, que ce soit en Suisse romande ou en Suisse alémanique. La médiane des réponses reçues pour chaque cas a été utilisée pour déterminer la norme, la référence pour évaluer le degré de connaissances tacites des auditeurs assistants.

Les performances, enfin, sont basées sur l'évaluation fournie par les supérieurs sur la base de critères définis. La période

d'évaluation peut paraître courte; plusieurs études ont cependant montré que la mesure des performances par les supérieurs présentait une grande stabilité temporelle, c'est-à-dire qu'une fois l'impression générale du superviseur formée, elle ne change guère; la durée de l'évaluation ne jouerait donc qu'un rôle secondaire.

3. ÉLÉMENTS THÉORIQUES SOUS-JACENTS

Diverses recherches ont établi que la capacité mentale générale constitue un facteur important pour l'acquisition de connaissances; ces dernières se présentent généralement sous la forme de performances «académiques», celles-ci illustrant la capacité à traiter des informations complexes de quelque type que ce soit. Les compétences qui engendrent le succès professionnel peuvent être considérées comme générées par cette capacité mentale. La capacité mentale générale des auditeurs devrait donc être corrélée de manière positive aux connaissances techniques. Cette capacité devrait aussi permettre de prévoir les connaissances tacites, dès lors que la capacité d'un individu à traiter l'information devrait lui permettre d'apprendre des expériences vécues; de là, il devrait développer des comportements mieux adaptés aux

conditions nécessaires à l'action. Des travaux de recherche montrent par exemple que les étudiants en comptabilité dotés d'un haut niveau de capacité mentale obtiennent de meilleurs résultats dans des problèmes non structurés qui rappellent certains tests pratiques d'intelligence.

Des auditeurs performants doivent pouvoir être indépendants dans l'exercice de travaux d'audit impliquant des considérations éthiques. Des qualités telles que l'intégrité, la confidentialité et l'objectivité ont été constamment promues par les associations professionnelles actives dans l'audit (p. ex. Code d'éthique de l'IFAC, 2010) pour améliorer la qualité des services et la défense des intérêts publics. Les personnes qui présentent un haut niveau de développement éthique devraient donc faire preuve d'une meilleure conscience professionnelle et d'une plus grande maîtrise de soi, caractéristiques pouvant contribuer à leurs capacités d'apprentissage et à leurs performances «académiques». Des recherches ont montré une corrélation positive entre le développement éthique et les performances «académiques» [6]. En outre, le développement éthique aide les auditeurs assistants à développer leurs capacités tacites. Selon la théorie du développement, le meilleur niveau de développement éthique ne saurait être atteint sans l'utilisation d'un spectre plus large de critères de jugement dans la prise de décision [7]. Par conséquent, les individus avec un haut niveau de jugement moral sont à même de mieux résoudre des problèmes quotidiens non codifiés et peu structurés.

Les tendances comportementales liées à des traits de la personnalité peuvent aussi avoir un effet sur les habitudes; elles influencent la capacité à acquérir des connaissances et le succès professionnel. Des recherches approfondies ont démontré que certains traits de la personnalité influencent les performances, quel que soit le contexte culturel ou le secteur d'activité. Parmi les cinq traits de la personnalité évoqués plus haut la conscience est, de manière permanente, présentée comme le trait de personnalité et le facteur explicatif le plus stable. Cette conscience est liée à la performance professionnelle en ce sens qu'elle tend à la réalisation d'un objectif et est fondée sur des caractéristiques personnelles telles que la persévérance, l'organisation, la réflexion, la responsabilité et le sens du devoir, utiles pour la réalisation des tâches professionnelles.

Les connaissances techniques et tacites constituent des facteurs déterminants pour la performance professionnelle des auditeurs assistants. Un auditeur doit d'abord maîtriser les connaissances techniques de la comptabilité et un large éventail de principes et de normes comptables tels que les principes comptables généralement admis ou GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), de même que les principes et les normes d'audit. Il doit aussi être capable de faire le pont avec d'autres disciplines telles que le droit ou la fiscalité. L'expertise théorique en audit est souvent acquise en milieu «académique», elle peut donc être mesurée par les résultats obtenus dans les programmes de formation suivis par les auditeurs. Ces connaissances techniques sont indispensables aux auditeurs assistants pour leur travail sur le terrain. Les connaissances techniques peuvent être corrélées de manière positive aux performances professionnelles des auditeurs.

Les connaissances tacites devraient être liées de manière positive aux performances professionnelles, en particulier dans le domaine de l'audit, dès lors que le jugement professionnel des auditeurs requiert l'application de règles et de normes codifiées dans un environnement peu ou mal structuré. L'état incomplet, évolutif et parfois vague des règles et des normes en vigueur requiert des auditeurs l'utilisation de

«Des auditeurs performants doivent pouvoir être indépendants dans l'exercice de travaux d'audit impliquant des considérations éthiques.»

leur jugement professionnel pour prendre des décisions relatives à des situations pour lesquelles il n'y a pas de solution technique correcte unique.

En ce qui concerne l'intermédiation des connaissances techniques et tacites telle qu'exposée dans le tableau 1, des recherches ont montré que celles-ci pouvaient jouer un rôle entre les différences personnelles individuelles, par exemple la capacité mentale, et les performances obtenues dans le domaine comptable [8]. Des résultats similaires ont été obtenus dans d'autres cadres professionnels. Les connaissances, aussi bien techniques que tacites, peuvent donc avoir un effet d'intermédiation entre les caractéristiques personnelles et les performances des auditeurs assistants. L'étude a donc admis les hypothèses suivantes:

→ la capacité mentale générale des auditeurs assistants influence positivement leur niveau de connaissances techniques et tacites; → le niveau de développement éthique des auditeurs assistants influence positivement leur niveau de connaissances techniques et tacites; → le niveau de conscience des auditeurs assistants influence positivement leur niveau de connaissances techniques et celui de leurs performances professionnelles; → le niveau de connaissances techniques et tacites des auditeurs assistants influence positivement leurs performances professionnelles; → le niveau de connaissances techniques et tacites des auditeurs assistants joue un rôle d'intermédiation entre les différences de critères personnels, par exemple la capacité mentale générale ou le développement éthique, et les performances professionnelles.

4. RÉSULTATS DE L'ÉTUDE ET INTERPRÉTATION

Selon les résultats de l'étude, il existe des facteurs explicatifs des performances individuelles des auditeurs assistants mais ils n'ont cependant pas tous la même importance. Il est donc possible, dans des hypothèses bien définies, d'expliquer la différence du niveau de performances individuelles réalisées par des auditeurs assistants.

4.1 Principaux résultats de l'étude. Comme prévu, les résultats de la recherche montrent que la capacité mentale générale contribue de manière significative au niveau des connaissances techniques. Toutefois, elle ne semble pas être

liée de manière significative au niveau des connaissances tacites.

Les résultats indiquent aussi que le niveau de développement éthique des auditeurs assistants est lié de manière positive à leur acquisition de connaissances techniques; il n'est

«Les résultats de la recherche montrent que la capacité mentale générale contribue de manière significative au niveau des connaissances techniques.»

cependant pas lié de manière significative à leur niveau de connaissances tacites.

Les résultats sur la personnalité sont inattendus. Si la conscience est liée de manière significative aux performances professionnelles, tel n'est pas le cas pour les connaissances techniques. De plus, le névrosisme est relié de manière positive aux connaissances techniques des auditeurs assistants.

Enfin, les connaissances techniques des auditeurs assistants sont reliées de manière positive aux évaluations des performances professionnelles fournies par leurs supérieurs directs. En revanche, leurs connaissances tacites ne le sont pas.

Les résultats montrent également le rôle médiateur des connaissances techniques entre la capacité mentale générale des auditeurs assistants et leurs performances professionnelles; il en est de même pour le développement éthique. Cependant, l'étude ne met pas en évidence d'effet médiateur des connaissances tacites.

4.2 Interprétation des résultats de l'étude. Les résultats montrent tout d'abord que la capacité mentale générale des auditeurs est reliée de manière positive à leurs connaissances techniques qui, à leur tour, contribuent à de meilleures performances professionnelles. Cet effet de médiation des connaissances techniques confirme les résultats généraux obtenus par d'autres études et l'étend au domaine de l'audit. Si les caractéristiques personnelles individuelles, telle la capacité mentale générale, ont une incidence sur les performances professionnelles des auditeurs assistants, leurs effets se transmettent donc avant tout par l'intermédiaire des connaissances techniques; en d'autres termes, les effets des différences dans les critères personnels sont avant tout véhiculés par les connaissances techniques des auditeurs. Ainsi, sans un développement propre des connaissances techniques, le fait d'être intelligent, éthique ou consciencieux n'aidera pas l'auditeur à avoir autant de succès dans la profession qu'il pourrait en avoir. Ces résultats montrent donc aussi l'importance des programmes de formation à proposer aux auditeurs de manière à utiliser au mieux les caractéristiques propres. Les personnes chargées du recrutement peuvent donc considérer la capacité mentale, rendue de manière approximative ici par les résultats obtenus au niveau des études, comme un critère pertinent pour la sélection du personnel.

Les résultats montrent également que le développement éthique semble relié de manière positive aux connaissances techniques qui, comme indiqué précédemment, contribuent à de meilleures performances professionnelles. L'importance du développement éthique dans la profession d'auditeur a été reconnue, en particulier après les scandales dans lesquels des auditeurs ont été soupçonnés d'avoir joué un certain rôle. Les formateurs dans le domaine de la comptabilité et de l'audit ont déjà pris, comme mentionné plus haut, des mesures pour introduire voire développer la dimension éthique dans leurs enseignements. Les résultats obtenus dans cette étude fournissent une autre raison pour encourager les formateurs en comptabilité et audit à intégrer l'éthique dans leur programme d'études: les auditeurs sensibles à la dimension éthique possèdent de meilleures connaissances techniques et sont à même d'obtenir de meilleures performances professionnelles. Ces résultats confirment donc l'utilité des dimensions éthiques introduites comme exigences requises des auditeurs par des associations telles que l'International Federation of Accountants (IFAC): «Aucune réglementation ne peut être vraiment efficace si elle ne s'accompagne pas d'un comportement déontologique» [9]. La dimension éthique devrait donc aussi être considérée comme un élément pertinent dans le processus de formation et de sélection du personnel.

L'étude, à l'instar d'autres travaux, confirme également que la conscience permet d'aboutir à de meilleures performances, aussi bien dans un contexte général que dans des domaines particuliers tels que l'audit.

Les résultats de l'étude ne confirment toutefois pas l'idée que les auditeurs dotés d'un fort potentiel de connaissances tacites obtiendront de meilleures performances professionnelles que les autres. Les connaissances tacites ne semblent donc pas véhiculer les caractéristiques personnelles. La première explication de ce résultat pourrait être que les connaissances tacites ne jouent pas un rôle important pour les auditeurs; il s'agirait donc de se concentrer sur les connaissances

«L'étude, à l'instar d'autres travaux, confirme également que la conscience permet d'aboutir à de meilleures performances, aussi bien dans un contexte général que dans des domaines particuliers tels que l'audit.»

techniques. Vu les résultats solides obtenus pour l'importance des connaissances techniques et de l'intelligence – ce qui confirme les résultats d'études antérieures – cette interprétation n'est pas impossible. Cependant, ces résultats neutres proviennent probablement davantage de notre échantillon composé d'auditeurs assistants en position de juniors; ils peuvent également provenir du résultat obtenu lors de l'analyse des cas par les professionnels, analyse qui a donné

des résultats assez divergents. Si les connaissances tacites sont importantes en général, elles peuvent l'être davantage pour les auditeurs seniors, couramment confrontés à des décisions dans leurs activités quotidiennes [10]. Ce point mériterait donc de faire l'objet d'une étude ultérieure. De même, la différenciation des différents types de connaissances demanderait une analyse de l'effet médiateur des caractéristiques personnelles, telles la capacité mentale ou l'expérience, sur les performances professionnelles.

5. CONCLUSION

La profession d'auditeur connaît, surtout en début de carrière, de grandes fluctuations de personnel liées entre autres à de fausses attentes quant au rythme du travail ou au niveau des responsabilités confiées. Ces fluctuations rendent donc difficile voire hasardeuse la conduite d'une étude sur les performances individuelles des auditeurs assistants. En dépit de ses limites, l'étude permet de montrer qu'il existe des facteurs explicatifs des performances individuelles des auditeurs assistants et que leur importance varie; elle corrobore en outre les résultats obtenus dans d'autres études et les étendent au domaine de l'audit.

Les résultats montrent en particulier que la capacité mentale est corrélée de manière significative aux connaissances techniques et que ces dernières constituent un facteur

d'intermédiation important entre la capacité mentale et les performances professionnelles. Le développement éthique personnel est également lié de manière significative aux connaissances techniques et, partant, aux performances professionnelles. Il ne suffit donc pas, comme indiqué plus haut, d'être intelligent ou éthique pour parvenir à de bonnes performances professionnelles; si ces aspects sont nécessaires, ils doivent cependant être couplés avec une formation «académique». La prédisposition aux connaissances tacites aide sans aucun doute à améliorer les performances professionnelles, même si ces connaissances se développent avant tout sur le terrain.

Ces résultats peuvent jouer un rôle significatif non seulement pour les responsables du recrutement du personnel mais aussi pour les formateurs. Ils peuvent contribuer à approfondir l'étude de questions telles que: Comment rendre l'acquisition de connaissances techniques parfois arides mais facteurs-clefs de succès aussi attrayante et personnalisée que possible? Comment rendre la profession la plus attrayante possible? Comment assurer le niveau optimal de performances, donc la meilleure qualité possible des services fournis? Trouver la réponse optimale à ces questions doit permettre d'améliorer encore la qualité des services que les entreprises d'audit cherchent à fournir. ■

Notes: * Cette étude a pu être conduite grâce au soutien financier de la Fondation Ecoscientia. Les auteurs remercient très vivement cette Fondation.
1) Stettler Alfred, «Pour une approche responsable et motivante de la comptabilité, en particulier dans l'enseignement», in Max Boemle, Festschrift zum 80. Geburtstag, Verlag SKV, Zurich, 2008,

pp. 39–57. 2) Confédération suisse, Assemblée fédérale, Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) du 30 mars 1911 (État le 1^{er} janvier 2010), Recueil systématique (RS), notamment art. 727 ss Organe de révision. Confédération suisse, Assemblée fédérale, Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des révi-

seurs (Loi sur la surveillance de la révision LSR) du 16 décembre 2005, Recueil systématique (RS). 3) International Federation of Accountants, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Part I and II, 2010 Edition, Chambre fiduciaire, Normes d'audit suisses (NAS),

Édition 2010. 4) Piaget M., Baumann Cl., La chute de l'empire Andersen, Crise, responsabilité et gouvernement d'entreprise, Dunod, Paris, 2003, 274 p. 5) Antonakis, J., Bendahan, S., Jacquart, P., Lalive, R., 2010. «On making causal claims: A review and recommendations», *Leadership Quarterly*, Vol. 21, Issue 6. 6) Cheung, C.-K. 1999. «Ethical judgment and ethical reasoning on business issues: a cross-lag model for university students in Hong Kong», in *College Student Journal*, Volume 33 Issue 4: p. 515. 7) Rest, J., Thoma, S. J., Narvaez, D., Bebeau, M. J. 1997. «Alchemy and beyond: indexing the Defining Issues Test», in *Journal of Educational Psychology* Volume 89, Issue 3, p. 498–507. 8) Libby, R., Luft, J. 1993. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18(5): 425–450. 9) IFAC, La position de l'IFAC sur la régulation professionnelle, décembre 2007. 10) Stone, D. N., Hunton, J. E., Wier, B. 2000. Succeeding in managerial accounting. Part 1: knowledge, ability, and rank. *Accounting, Organizations and Society* 25(7): 697–715.

ZUSAMMENFASSUNG

Vorhersehbarkeit der individuellen Leistung von Revisionsassistenten

Die Finanzskandale zu Beginn des Jahrtausends haben unterschiedliche Reaktionen und Fragen ausgelöst. Zahlreiche Regierungen haben sich für eine Anpassung des gesetzlichen Rahmens für die Wirtschaftsprüfung entschieden, um die Anforderungen an die Revisionsstellen zu verschärfen und – in gewissen Fällen – deren Tätigkeit zu überwachen. In akademischen Kreisen fragte man sich, ob man an diesem Niedergang eine Mitschuld trägt. So untersuchten insbesondere Vertreter der Betriebswirtschaftslehre in den Vereinigten Staaten, ob sie zum Debakel beigetragen hatten. In anderen Ländern wurden die Lehrpläne zur Rechnungslegung angepasst und um Fallstudien zur sogenannten kreativen Buchhaltung und zur ethischen Dimension der Rechnungslegung ergänzt. In der Schweiz haben die Skandale unseren Erachtens keine solchen Reaktionen hervorgerufen, was vielleicht damit zu erklären ist, dass die kreative Buchhaltung seit langem zu einer politischen Kultur der Schweiz gehört.

Im Rahmen der Regelung der Revision macht der Gesetzgeber Vorgaben insbesondere zur Revisionspflicht, zur Qualifikation der Revisionsstelle, zu deren Aufgaben und zum Revisionsbericht. Um diesen gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden, veröffentlichen die berufsständischen Organisationen Prüfungsstandards, Standesregeln sowie Normen zur Qualitätskontrolle und zur Unabhängigkeit. Bei den Revisionsstellen, die der gesetzlichen Aufsicht unterstellt sind, kontrolliert die Revisionsaufsichtsbehörde insbesondere die Organisation des Unternehmens und die konkret durchgeführten Revisionsdienstleistungen. Ganz ähnlich werden innerhalb der Revisionsunternehmen die Prüfungsdienstleistungen auf der Grundlage von Qualitätssicherungssystemen bewertet, die sowohl die interne Organisation des Unternehmens als auch die Durchführung der konkreten Mandate berücksichtigen. Die erzielte Leistung hängt namentlich von der Organisation und der Weiterbildung im Unternehmen und vom individuellen Verhalten der Wirtschaftsprüfer ab.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob es möglich ist, das Verhalten bzw. die künftige Leistung der einzelnen Wirtschaftsprüfer und vor allem der Revisionsassistenten in einem bestimmten Kontext vorherzusagen. Anders gefragt: Können Erklärungsansätze für gute oder schlechte

Einzelleistungen herausgearbeitet werden, obwohl der Begriff der Leistung nicht einfach zu definieren ist?

Insbesondere beim Eintritt der Kandidaten in die Arbeitswelt der Wirtschaftsprüfung treten grosse Personalfluktuations auf, die unter anderem mit falschen Erwartungen der Kandidaten, der Arbeitsintensität und den ihnen anvertrauten Verantwortlichkeiten zusammenhängen. Diese Fluktuations machen die Durchführung einer Studie¹ über die Einzelleistung von Revisionsassistenten zu einem heiklen Unterfangen. Trotz ihrer Grenzen konnte in der Studie aber nachgewiesen werden, dass zwar unterschiedliche Erklärungsansätze für individuelle Leistungen von Revisionsassistenten existieren, dass aber deren Auswirkungen schwanken.

Die Ergebnisse der Studie zeigen insbesondere auf, dass geistige Fähigkeiten signifikant mit technischen Kenntnissen korrelieren und dass letztere einen guten Vermittlungsfaktor zwischen den geistigen Fähigkeiten und der beruflichen Leistung darstellen. Die Entwicklung des persönlichen Berufsethos ist ebenfalls signifikant mit den technischen Kenntnissen verknüpft und somit letztlich auch mit der beruflichen Leistung. Es reicht also nicht aus, intelligent oder integer zu sein, um gute berufliche Leistungen zu erzielen. Intelligenz und Integrität sind wichtige Voraussetzungen für den beruflichen Erfolg, aber nur, wenn sie im Rahmen einer Fachausbildung zur Entfaltung gebracht werden.

Die Ergebnisse der Studie sind für Personalverantwortliche und Lehrpersonen von grossem Interesse, denn sie erlauben die Vertiefung folgender Fragestellungen: Wie wird der Erwerb der manchmal trockenen, aber für den beruflichen Erfolg entscheidenden technischen Materie attraktiviert? Wie erhöht man die Anziehungskraft des Berufs? Wie stellt man ein hohes Leistungsniveau sicher? Letztlich werden es die Antworten auf diese Fragen sein, die über die Qualität der Revisionsdienstleistungen entscheiden werden. *AS/JTL/JA/CHW*

¹Nach reiflicher Überlegung haben sich die Autoren der Studie an die Revisionsassistenten gewandt, die den Kurs an der Wirtschaftsprüferakademie der Treuhand-Kammer belegt haben (erste Etappe zur Erlangung des Wirtschaftsprüferdiploms). Von den 620 Teilnehmenden der letzten drei Jahre aus der Deutschschweiz und der Westschweiz haben sich 460 (d. h. 74%) bereit erklärt, an der Studie teilzunehmen. Die meisten Teilnehmenden hatten bereits eine «Busy Season» durchlaufen.