

**UNIVERSITE DE SFAX POUR LE SUD**

**Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax - (F.S.E.G)**

**Mémoire de mastère en comptabilité**

**Sujet :**

**LA FORMATION AU JUGEMENT PROFESSIONNEL  
DANS L'ENSEIGNEMENT DE LA COMPTABILITE :  
APPROCHE THEORIQUE ET APPLICATION AU CAS TUNISIEN**

Elaboré par : **Khalil AMMOUS**

Encadré et dirigé par : **M. Hédi TURKI Maître Assistant**

**ANNEE UNIVERSITAIRE 2003 – 2004**

## **Introduction générale**

Aujourd'hui, l'exercice d'un jugement crédible traduit à la fois la complexité et l'expression des compétences du professionnel comptable. Les paramètres qui influencent le jugement professionnel sont divers et variés et n'ont pas la même ampleur. L'habileté à travers l'exercice du jugement professionnel est une caractéristique fondamentale du professionnalisme. Mais « les erreurs de jugements n'équivalent pas nécessairement à un manque d'habiletés » (P.Falcone et al, 1999). Ainsi, se pose une première interrogation à savoir quelle est la motivation essentielle interne lors du jugement professionnel ?

Dans la pratique professionnelle, le jugement exercé correctement est un processus de pensée réflexif, auto correcteur et significatif exigeant la prise en considération du contexte, du contenu, du contenant, de l'évidence, des méthodes, des conceptualisations et d'une variété de critères et de normes de compétences (P.Falcone et al, 1999). Peut-on alors qualifier le jugement professionnel de pensée critique exercée dans un cadre pratique et professionnel ? (American philosophical Association 1990).

En se basant sur le concept de base qu'est la pensée critique, nous allons établir les différents paramètres du jugement professionnel. Celui-ci est solidement dépendant et relatif à la pertinence de l'information, aux critères, aux méthodes, à l'environnement, aux principes, ainsi qu'aux politiques et aux ressources applicables et à l'espace socioculturel et économique observé.

Analyser le concept du jugement professionnel c'est l'appréhender à travers l'encadrement de la problématique qu'il pose et les solutions qu'il exige quant à sa résolution. Par conséquent, notre principale préoccupation dans la présente recherche consiste à identifier les problèmes concernant le jugement professionnel pendant le déroulement de la carrière universitaire des enseignants, des chercheurs dans les sciences comptables ; et durant la vie active des experts-comptables issus de l'université. Ceci posera plusieurs interrogations relatives à la nature, à la genèse, aux particularités et à la place du jugement dans la formation académique et pratique, la recherche comptable et également lors de l'entrée des diplômés sur le marché du travail.

Pour répondre à ces interrogations qui reflètent l'appréhension analytique et empirique du jugement professionnel, il importe de faire respectivement une analyse conceptuelle traditionnelle et moderne du jugement professionnel à partir de l'inventaire des diverses études relatives à ce concept tant au niveau de son identification, de sa définition, de son importance comptable que de sa cohérence interne, sa pertinence externe dans l'enseignement et la recherche théorique et appliquée pour la formation comptable. Ce sera ainsi l'analyse théorique du jugement professionnel l'objet de la première partie du mémoire.

La seconde partie s'intéressera essentiellement à une étude empirique, basée sur une recherche documentaire auprès des diplômés en sciences comptables, universitaires, chercheurs et professionnels. Elle tentera de répondre positivement et/ou négativement de l'adéquation formation - recherche - emploi des sortants de l'enseignement supérieur, tout en dégagant leur aptitude et leur capacité à exercer un bon jugement professionnel ou non, compte tenu de la formation théorique et

empirique qu'ils ont pu acquérir dans leurs cycles de formation. Les enseignements dispensés pour la préparation du Certificat des Etudes Supérieures de Révision Comptable constituent la toile de fonds de nos recherches et investigations empiriques

## **Première partie**

### **Analyse théorique du jugement professionnel**

De nos jours, nous nous attendons à ce que les universitaires, formateurs, chercheurs et les professionnels dans le domaine de la comptabilité soient en mesure d'exercer un jugement solide, rigoureux et transparent dans plusieurs situations. A titre d'exemple, le professionnel issu de l'université est appelé à étudier, à interpréter l'information, à déterminer la nature des problèmes, à évaluer de nouvelles lignes d'action, à prendre les décisions qui s'imposent.

Il est appelé par conséquent à contrôler le processus et les répercussions de ses activités de résolution des problèmes afin de mieux amender, réviser, corriger ou modifier ses décisions pour les rendre plus appropriées sur les deux plans analytiques et pratiques.

Les formateurs qualifient le jugement professionnel de pensée critique non-conformiste exercée dans un cadre pratique et opérationnel. Lequel jugement qui se veut solide et acceptable, nécessite à la fois, la volonté, l'habilité à penser différemment d'une manière continue en se référant toujours et dans la mesure du possible à une base conceptuelle analytique.

## **Chapitre 1 : Approche conceptuelle traditionnelle du jugement professionnel**

La variété des paramètres ayant des effets directs et indirects sur le jugement professionnel exige que nous leur accordions une importante considération dans la formation des comptables et dans la mise à niveau de ceux qui sont les plus expérimentés dans la profession comptable.

Or, avant d'étudier la relation entre le jugement professionnel et la disposition envers la pensée non-conformiste, il y a lieu d'appréhender tout d'abord le concept fondamental largement admis d'un tel jugement.

### **Section 1 : Essai de définition du jugement professionnel :**

Le mot « jugement » est un terme qui est susceptible d'acceptations différentes. Dans son sens le plus large, il désigne en Droit, de façon générique, toutes les décisions rendues par une autorité judiciaire compétente, dans ses rapports avec le justiciable. L'action de juger est, plus précisément, un examen d'une affaire en vue de lui donner une solution, en général après une instruction et les débats les plus clairs possibles.

Selon les dictionnaires de la langue Française, un jugement se définit comme étant " une faculté de l'esprit de bien juger les choses qui ne font pas l'objet d'une connaissance immédiate, certaine, ni une démonstration rigoureuse " (Petit robert, Petit Larousse illustré, 1993).

Pour l'ICCA, le jugement est un " Processus pour lequel on fait un choix, ou on prend une décision débouchant sur une action " (M.Gibbins, A.K.Mason, 1989).

Le jugement peut être également perçu comme une méthode d'estimation des différentes lignes de conduite, des diverses prises de décision ou du moins de positions possibles et réfléchies servant pour l'évaluation des conséquences, des résultats afin d'arbitrer ou de choisir l'une de ces lignes de conduite ou bien l'une de ces prises de position rendues nécessaires.

Le jugement peut avoir une autre définition celle de le considérer comme : " une activité décisionnelle dirigée ou un processus de résolution de problèmes réalisé dans l'intérêt de l'individu, où une considération réfléchie a été apportée à l'information pertinente, aux critères, aux méthodes, au contexte, aux principes ainsi qu'aux politiques et aux ressources applicables " (P.A.Falcone, N.C.Factone, C.A.E.Glancarlo et N.Ferguson, 1999). Il s'agit bien ici du jugement professionnel.

Le jugement professionnel ne demande pas pour autant au départ, un niveau particulier et donné de connaissances ou d'expériences acquises. Toutefois, pour passer du jugement au sens strict à la notion de jugement professionnel au sens large du terme, nous sommes amenés à supposer que ce dernier, désigne expressément, une décision émise par un professionnel soit le praticien impliquant des exigences et des responsabilités afférentes à ses fonctions. (M.Gibbins, A.K.Mason, 1989).

Certains chercheurs pensent de leur côté que le jugement professionnel ne dépend pas seulement de la compétence technique, mais aussi de l'éthique et des vertus du vérificateur c'est à dire le praticien-comptable en la matière (T.Libby et L.Thorne 2003).

Au total et compte tenu de la diversité des définitions à propos du jugement professionnel, nous pouvons avancer l'acceptation suivante en disant que le jugement constitue à la fois, une connaissance acquise, une démonstration rigoureuse, une estimation de mesure et un processus de choix aidant à la prise de décision pour résoudre des problèmes divers et complexes dus à l'activité économique, sociale et culturelle humaine.

Une telle activité décisionnelle réfléchie nécessite une bonne compréhension de ses caractéristiques, de ses spécificités et de ses particularités qu'il importe d'abord d'identifier.

## **Section 2 : Les qualités caractéristiques du jugement professionnel**

La plupart des recherches théoriques et empiriques traitant des qualités d'un bon jugement professionnel affirment que les déterminants nécessaires pour un tel jugement reposent essentiellement sur des caractéristiques d'ordre générale et spécifique. (K.Amous 2003).

### **Sous section 1 : Les caractéristiques génériques du jugement professionnel**

L'évaluation de la qualité d'un jugement professionnel est une étape difficile à effectuer compte tenu des différentes variables caractérielles qui expliquent et influencent cette aptitude à émettre un avis pertinent et opérationnel. Parmi ces variables décisionnelles, nous citons les principales caractéristiques génériques qui sont à la base de ce jugement.

## **1– L'objectivité**

L'objectivité est la qualité d'une personne qui porte un jugement objectif en faisant abstraction de ses préférences personnelles et en se conformant le plus possible à la réalité. Une décision objective suppose en plus de sa cohérence interne, sa pertinence voire sa vérifiabilité. En effet, le jugement professionnel est un processus de prise de décision réfléchi, son objectivité réside dans sa justification tirée de la réalité des choses.

Pour le domaine comptable par exemple, l'analyste et le praticien sont appelés à réunir tous les éléments probants et disponibles afin de fonder leur prise de décision sur des données quantitatives et qualitatives fiables correctement documentées et justifiées avec exactitude. L'objectivité constitue donc une qualité dominante d'un bon jugement.

## **2– La pertinence :**

Elle se définit comme étant la qualité qui décrit exactement ce dont il est question. En effet, l'information ou la décision possède cette qualité lorsqu'elle influence les actions économiques et sociales des agents en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

Elle peut jouer également un rôle important dans le futur en anticipant les prises de décision qui auront un impact sur la survie ou l'avenir de l'entreprise (R.YAICH, 2000)

De même les rôles des prévisions et de l'information sont interdépendants et exigent par conséquent des éléments pertinents susceptibles d'éclairer les décideurs.

Plus exactement, tout jugement professionnel doit être pertinent, efficace et efficient afin de permettre une bonne identification du problème posé et de proposer ainsi les solutions appropriées.

## **3– La Moralité :**

L'environnement joue un rôle important dans la formation au jugement professionnel. L'éthique professionnelle liée à l'échelle des valeurs sociales et culturelles qui impriment et façonnent les sociétés humaines conditionnent ainsi la concrétisation du jugement.

En effet, le comptable qu'il soit théoricien ou praticien est invité à mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires et appropriées pour réduire les contraintes liées au support de la prise de décision qu'est le jugement professionnel, dans le respect des valeurs sociales et des repères culturels des pays. Toute décision définie mais non réalisée, reste tronquée et vide de sens et n'apporte aucun plus à la solution du problème posé comme le notent certains analystes (M.Falaise, J.Régnier 1992).

Tout jugement professionnel doit être donc mis en exécution en minimisant l'étendue des problèmes actuels et en anticipant des perspectives de solutions pour les difficultés pouvant surgir

dans le futur. Toute cette approche actuelle et prospective doit être intégrée dans le raisonnement comptable.

« Le jugement professionnel est un processus continu impliquant la nécessité pour le professionnel appelé à l'exercer à être apte à mettre en perspective l'impact et les conséquences des solutions envisagées » (R.YAICH, 2003)

#### **4– La consensualité :**

Cette qualité repose sur le consentement des parties soit un accord bilatéral ou multilatéral selon les situations vécues. Le consensus repose donc sur un accord universel c'est à dire une adhésion générale à un principe, à une assertion, à une croyance qui est conçue souvent comme un critère de vérité voire même une expression unanime de la raison du moment.

Le jugement professionnel du comptable doit nécessairement tenir compte de cette caractéristique qui est l'une des expressions de la vérité recherchée dans les approches analytiques et empiriques comptables et qui constitue la base de la pertinence des opinions exprimées susceptibles de recueillir l'aval du plus grand nombre d'individus concernés. D'ailleurs, dans la théorie systémique, plus un système est le centre de confrontations d'idées et de débats contradictoires, plus il est capable d'identifier les meilleures solutions (R.YAICH, 1996).

La divergence des positions des divers partenaires en fonction de leurs intérêts parfois contradictoires, rend le consensus très difficile. L'éthique personnelle du comptable joue alors un rôle important dans la réalisation du consensus. Lequel consensus doit contribuer à la stabilité et à la cohérence du jugement professionnel en adoptant les décisions prises pour les problèmes posés en conformité avec la législation en vigueur.

#### **Sous section 2 : Les caractéristiques spécifiques du jugement professionnel**

Le jugement professionnel du comptable doit reposer sur certaines caractéristiques particulières qui permettent de retracer convenablement les spécificités de son analyse et de ses prises de décision et qui doivent à leur tour, se fonder sur une logique interne du jugement, une compétence personnelle, une indépendance objective, transparente et crédible.

Plus exactement, pour exercer un jugement, l'analyste ou le professionnel comptable doit observer une règle de conduite basée sur la vertu ou l'éthique comptable et sur des qualités personnelles et professionnelles adéquates.

#### **1 – La nécessaire règle de conduite :**

Le comportement du comptable doit être fondé sur des normes déontologiques sans négliger pour autant l'apport souvent décisif de ses qualités éthiques et personnelles.

L'éthique apparaît comme la colonne vertébrale de la règle de conduite comptable. C'est un ensemble de principes, de règles et de pratiques morales qui imprime un dynamisme humain soit une préoccupation générale et créative pour donner un sens, un choix et des valeurs voire même des priorités aux tâches que nous sommes chargés de concrétiser.

Certaines recherches actuelles (C.G.A. 2003) affirment que la majorité des comptables préféreraient voir l'éthique sous l'éclairage positif et permissif. Selon eux, la profession repose sur l'intégrité, la compétence soit un professionnalisme irréprochable. Au cours de leur carrière, ils ont dû devenir des experts de plus en plus performants pour fournir à leurs clients, à leurs employeurs et au public une information financière fiable. Les comptables doivent donc se comporter en analystes professionnels de l'information financière hautement compétents, crédibles et d'être perçus comme tels.

L'éthique, au même titre que les autres qualités, est essentielle pour le jugement professionnel en comptabilité. Elle doit être bien définie, bien appréhendée pour la formation à ce jugement. Dans diverses analyses telles que : *Moral Development : Advance in Research and Theory* (1986), James Rest a relevé les quatre éléments essentiels suivants du comportement éthique :

- La capacité de reconnaître les situations qui comportent une dimension éthique.
- La capacité de juger quelle mesure est juste, équitable et appropriée.
- L'engagement à prendre la mesure moralement appropriée
- Les qualités personnelles nécessaires dont la persévérance et le courage pour prendre des mesures moralement appropriées.

Les deux premiers éléments, soit la capacité de reconnaître et de juger, sont pour l'essentiel des aptitudes cognitives c'est à dire tirées de la connaissance, tandis que les deux autres, soient l'engagement et les qualités personnelles sont de nature comportementale ou pragmatique nécessaires tous à cette règle de bonne conduite recherchée.

De même, l'éthique n'a de sens que dans la mesure ou avant d'être une théorie, elle est une pratique. Elle peut être difficile à vivre au quotidien puisqu'elle peut réclamer de faire ce que les autres ne font pas ou de ne pas faire ce que les autres font. Elle nécessite une qualité personnelle ciblée celle du courage et de la force de caractère (M.Falise et J.Regnier, 1992).

Elle se différencie de la déontologie en ce sens que cette dernière présente une signification plus restreinte basée sur le dicton : « La science de ce qu'il faut faire » une science qui traite les devoirs créés par la pratique professionnelle et assujettit l'individu grâce aux préceptes et aux règles régissant la conduite des personnes appartenant aux corps organisés comme les Ordres des Experts-Comptables, des Médecins, des Avocats, des Ingénieurs et d'autres.

De plus, contrairement à l'éthique qui a une dimension universelle, la déontologie a une portée limitée à un groupe de personnes exerçant la même profession et soumis à des impératifs fonctionnels qui limitent ainsi leur marge de manœuvre. « nous serons tentés de dire que le code de

déontologie professionnelle est un minimum éthique découlant d'une pratique antérieure non codifiée qui, ayant fait les preuves de sa nécessité en vue du bien commun, est reconnue positive tant sur le plan interne que sur le plan externe » (P.Delannoy, 1991).

Enfin, l'éthique évolue avec la pensée critique et « apparaît chez l'individu quand il s'interroge et ne peut plus se contenter du conformisme social, religieux ou professionnel » ; elle est une des expressions de la liberté de penser (J.Moussé 1989).

Par ailleurs, l'éthique se caractérise également et notamment par plusieurs composantes qualitatives absolues et relatives dont : la vertu, l'intégrité, la probité, la courtoisie professionnelle et l'indépendance qui sont nécessaires pour toute règle de conduite :

**a) Les vertus intellectuelles et pratiques :**

L'éthique du vérificateur comptable est liée à la formulation du jugement professionnel, alors que la vertu a trait à l'exercice de ce même jugement. L'importance de la vertu pour ce qui est de la formation du jugement professionnel ne laisse aucun doute.

La vertu qui semblait une notion démodée, a retrouvé cependant, sa pertinence dans les recherches comptables actuelles. Elle correspond à la nature et aux valeurs intrinsèques d'une personne. Les codes de déontologie canadiens (Magasine 2003) reconnaissent son importance en ce qui a trait au jugement professionnel du comptable ; d'ailleurs, le code de déontologie de l'institut des comptables agréés de l'Ontario au Canada mentionne que : « le comportement éthique dans son sens le plus noble est le produit des valeurs de la personne qui reconnaît que la norme à respecter englobe davantage qu'une liste d'interdiction à observer » (Magasine 2003). En renfermant ainsi la transparence, la cohérence et la pertinence nécessaires pour toute aptitude au jugement professionnel.

De même, des recherches canadiennes ont démontré que les comptables vérificateurs vertueux sont plus enclins à suivre le jugement professionnel, même lorsqu'ils subissent des pressions ou sont menacés de sanctions. Ainsi la vertu peut-être soit enseignée, soit développée par la pratique.

Plus spécifiquement les vertus se divisent en deux catégories : les vertus intellectuelles qui se développent par l'éducation et la formation, et les vertus pratiques qui naissent grâce à l'exemple et à la pratique pour réaliser des progrès significatifs à l'égard du développement des vertus du vérificateur ; lesquelles vertus conduisent à l'exercice d'un jugement professionnel de haut niveau.

**b) L'intégrité :**

C'est l'état d'une chose qui conserve toutes ses parties, qui n'a pas subi d'altération. Elle suppose une probité absolue et incorruptible marquée par une honnêteté absolue. Le comptable est tenu d'avoir une telle caractéristique spécifique dans ses recherches et dans les services professionnels qu'il rend.

L'intégrité n'implique pas seulement l'honnêteté, mais aussi des transactions équitables, de la sincérité voire même de la probité qui n'est que le caractère d'une personne honnête stricte et scrupuleuse observant rigoureusement les principes de la justice et de la morale dans un cadre objectif loin des préjugés, des conflits d'intérêts personnels et subjectifs.

**c) La courtoisie professionnelle :**

Cette qualité caractérielle spécifique est importante dans le domaine de la comptabilité. Les praticiens et les analystes comptables se doivent assistances, coopérations et courtoisies réciproques dans toutes leurs relations et au cours de l'exercice de leurs fonctions loin de toute attitude agressive et de tout comportement trompeur.

« La courtoisie professionnelle suppose non seulement que l'on s'interdise tout dénigrement ou toute parole fausse ou trompeuse à l'égard d'un confrère, mais aussi que l'on conserve toujours le ton professionnel adéquat lorsqu'on s'engage dans un conflit professionnel » (R.YAICH, 2003).

**2 – Les qualités personnelles requises :**

Ces qualités sont nombreuses et variées. Nous pouvons évoquer certaines d'entre elles comme caractéristiques spécifiques pour un bon jugement professionnel.

**a) Les qualités fonctionnelles :**

Parmi ces qualités subjectives du comptable nous citons :

- Le respect des normes techniques et professionnelles.
- L'indépendance d'esprit hormis le poids et la pression exercés par les diverses influences qui altèrent le bon déroulement du jugement professionnel. Cette indépendance se doit également d'éviter des situations ou des circonstances accablantes qui sont de nature à fausser ce jugement.

**b) Les qualités individuelles :**

Elles tiennent essentiellement aux qualités intrinsèques de l'individu qui conditionnent son jugement professionnel dont :

- La compétence professionnelle qui reste liée aux soins et aux diligences. Le comptable est tenu de conserver en permanence un niveau de connaissances pratiques et analytiques susceptibles de l'aider dans l'exercice de ses métiers.
- Le professionnalisme qui est l'art pour le comptable d'exercer sa profession avec une grande compétence sans négligence selon une démarche pertinente et crédible.
- La confidentialité qui est une qualité primordiale dans le comportement professionnel dans le sens que le comptable est tenu au secret et à la discrétion pour ce qu'il détient comme informations.

Ainsi, la formation aux qualités caractérielles qu'elles soient génériques et/ou spécifiques est nécessaire dans le cadre de la formation analytique et pratique au jugement professionnel. La formation au jugement exige en même temps l'appréhension d'autres paramètres décisionnels qui associent plusieurs dimensions quantitatives, qualitatives exigées par l'évolution des individus et des sociétés humaines et permises par les recherches philosophiques, juridiques et culturelles.

## **Chapitre 2 : Analyse paramétrique dialectique et adaptée pour une bonne formation au jugement professionnel**

Les formateurs qualifient le jugement professionnel de pensée critique, exercée dans un cadre théorique, pratique et professionnel. L'exercice d'un jugement solide nécessite à la fois la volonté et l'habileté à penser de façon critique contre tout conformisme autarcique et fermé (Amercian Philosophical association, 1990).

Aussi, devons-nous approcher le jugement en analysant sa motivation interne au travers des paramètres et des habitudes.

### **Section 1 : Le jugement professionnel et la motivation interne constante de penser**

La pratique des habiletés fondamentales reliées à la pensée critique, telles que l'analyse, l'interprétation, l'inférence, l'évaluation, l'explication et l'auto correction est essentielle au travail de millions d'agents économiques qu'ils soient administrateurs, gestionnaires, formateurs, ingénieurs, comptables, économistes et autorités de décisions (P.Falcone et al , 1999).

La pensée non réfléchie, plus souvent médiocre, peut être aussi onéreuse que le manque d'expérience ou de connaissance du domaine professionnel. Cependant, les erreurs de jugement n'équivalent pas nécessairement à un manque d'habiletés (P.Falcone et al, 1999) ; mais plutôt à une insuffisance d'information ou d'appréciation

L'indifférence, l'inattention et la paresse intellectuelle peuvent engendrer plus d'erreurs que le feraient des analyses inadéquates ou des positions injustifiées. De même, en plus d'être capables d'exercer un jugement rigoureux, les analystes et les praticiens comptables doivent être vigilants quant aux situations nécessitant des habiletés reliées à la pensée et doivent être disposés à user de telles habiletés pour faire face aux situations professionnelles.

Bien qu'elles soient conceptuellement distinctes, l'habileté dans le domaine de la pensée et la disposition à vouloir exercer cette habileté forment les deux dimensions fondamentales du jugement professionnel (P.Falcone et al, 1999).

Toute disposition envers la pensée critique constitue une motivation interne constante qui incite au recours à la pensée qui n'est qu'un processus réfléchi dans la résolution des problèmes et la

prise de décision, dans la préparation professionnelle à partir de l'enseignement secondaire ( Facione, Facione et Giancarlo, 1996).

La formation à la pensée doit aiguillonner les capacités cognitives soient de connaissances des étudiants et encourager des habitudes de pensée qui éveillent l'étudiant aux occasions d'utiliser la pensée pour résoudre des problèmes et le prédisposent à le faire ( Jones et al 1995).

Comment se protéger des professionnels qui ne démontrent ni la volonté ni l'habileté d'exercer de bons jugements ? La société a mis en place plusieurs mécanismes pour assurer que les bonnes décisions prises antérieurement soient retenues en mémoire pour résoudre des problèmes récurrents et éviter que les jugements antérieurs erronés et imparfaits ne soient répétés (P.Falcone et al, 1999).

Plus exactement, il faut minimiser les risques associés à une dépendance trop grande sur des personnes ayant un jugement pauvre, non validé ou non adapté à la situation vécue, ce qui demande nécessairement une vision nouvelle et stratégique pour rendre parfaits ces jugements.

### **Sous section 1 : Les stratégies de réduction du risque d'erreurs de jugement professionnel**

Il existe cinq stratégies visant à réduire le risque des jugements erronés pris sur une base informative, incomplète voire asymétrique ou à partir d'une prise de position hâtive non réfléchie, trompeuse et par suite non crédible. (P.Falcon et al 1999).

Ces cinq stratégies retenues pour réduire le risque du jugement professionnel portent ainsi successivement sur les aspects suivants :

- Construire des machines et les programmer de manière à ce qu'elles puissent reproduire les approches qui ont eu du succès dans la décision ou la résolution de problèmes.
- Elaborer des livres de procédures et des protocoles qui simplifient les processus complexes existants.
- Contrôler l'accès au processus décisionnel par des exigences telles que la réussite scolaire et universitaire, l'obtention de permis, l'expérience de travail ou la solidité de la volonté, de l'engagement et de l'habileté à la prise de décision.
- Limiter le pouvoir discrétionnaire par une législation, ou à l'intérieur d'un organisme, en limitant le pouvoir d'autorisation : La budgétisation et la révision par un bureau central des décisions d'une certaine ampleur.
- Enseigner aux individus à penser.

Etant donné qu'il est quasi-impossible d'anticiper chaque problème ou scénario et de lui prévoir une solution optimale, la cinquième stratégie, celle d'enseigner aux individus à penser,

demeure le meilleur espoir pour les étudiants, les chercheurs et les praticiens en comptabilité en vue de les préparer comme il le faut au jugement professionnel.

Durant tout le XX<sup>ie</sup> siècle passé, les écoles, les instituts, les facultés, bref toute l'université s'est occupée de permettre l'acquisition de techniques, d'habiletés et de connaissances factuelles ; alors que, la formation s'est occupée de fournir des réponses préparées d'avance à des problèmes prédéterminés (P.Falcone et al, 1999).

Toutefois, l'éducation, telle qu'elle est pratiquée dans les programmes professionnels de culture générale comme la philosophie par exemple, renferme dans ses contenus l'objectif d'enseigner aux individus à penser. Les enseignants cherchent à inculquer aux étudiants des habitudes de pensée dont l'intégrité intellectuelle, l'ouverture d'esprit, la vigilance mentale, la diligence systématique, la curiosité intellectuelle, la confiance dans l'utilisation de la raison, la maturité prudente du jugement surtout dans le cadre professionnel ou d'une discipline donnée (P.Falcone et al, 1999).

Ainsi, la question du comment se protéger par l'établissement de ligne de défense se transforme pour devenir une interrogation plus profonde : comment stimuler et renforcer les habitudes désirables de la pensée ? Elle sous-tend plutôt un aspect de développement. Autrement-dit, accomplir cette tâche suppose nécessairement la compréhension de plusieurs paramètres au travers desquels s'exerce le jugement professionnel.

### **Sous section 2 : Les paramètres stratégiques du jugement professionnel**

Partant du concept de base qu'est la pensée critique non-conformiste, le jugement professionnel est une activité décisionnelle dirigée ou un processus de résolution des problèmes réalisé dans l'intérêt du client, ou à une considération réfléchie apportée à l'information pertinente, au contexte, aux méthodes, aux critères, aux principes et aux politiques applicables.

Les paramètres du jugement professionnel, tels qu'ils sont appliqués dans une discipline en Sciences Sociales par exemple ou un champ ou bien une discipline donnée ( Droit, Economie, Gestion, Comptabilité, Commerce ) doivent déterminer comment le jugement est enseigné et évalué dans cette discipline ou matière.

- Enseigner le jugement qui est une activité décisionnelle réfléchie, nécessite la création de contextes éducatifs permettant au futur professionnel ou à l'analyste de se familiariser avec les différents types de jugements qu'il sera appelé à émettre ou à exercer. Nous pouvons concevoir que le contexte du jugement est une constellation particulière de paramètres précis reliés étroitement au jugement.
- Evaluer le jugement atteint une plus grande validité surtout lorsque l'évaluation du jugement professionnel est basée sur le jugement qui est exercé dans une multitude de contextes divers et différents visant en l'occurrence une bonne analyse de la situation exigeant plusieurs paramètres à étudier.

Quels sont alors ces paramètres ? Que visent-ils ? Comment pouvons-nous les appréhender ? Et quelles explications et impacts peuvent-ils avoir sur le jugement professionnel ?

Nous distinguons plusieurs paramètres ayant des enjeux reliés directement et indirectement au jugement dont :

Le premier paramètre définit ceux qui ont des enjeux reliés directement au jugement professionnel. Le client pour qui le professionnel travaille requerra donc une considération première. A un second échelon, se situent ceux qui ont des enjeux de deuxième ordre. Le professionnel qui pose le jugement, l'employeur ou les collègues du client, les individus ayant des intérêts semblables à ceux du client dans le cas déterminant un précédent, la famille du client, les individus ayant des intérêts pouvant être améliorés ou compromis par ceux du client, sont autant de personnes ayant des enjeux liés à ceux du client.

Compte tenu des intérêts divers, différents voire même opposés des personnes concernées, une sensibilité aux questions relatives à l'éthique professionnelle et à une bonne compréhension de l'application des principes normatifs comme approche pour apporter une solution à telles questions, demeurent nécessaires.

Plus exactement, tout programme de formation doit refléter les préoccupations des clients, des intervenants ayant des enjeux dans le jugement professionnel et veiller à réaliser des rendements adéquats et appropriés.

Les jugements qui sont guidés par ces rendements illustrent les habiletés reliées à la pensée critique et les habitudes de la pensée dans le contexte du comportement éthique et professionnel.

Les paramètres du jugement professionnel incluent l'identification du problème ou de la décision sur laquelle doit se pencher le professionnel.

Le problème peut être décrit de plusieurs façons et peut prendre d'autres paramètres qui sont les suivants :

- a) – Avoir des enjeux élevés ou faibles.
- b) – Être soumis à une échéance rigoureuse ou illimitée.
- c) – Représenter une nouveauté pour le professionnel ou lui être familier.
- d) – Survenir soudainement ou avoir été planifié.
- e) – Faire appel à des connaissances particulières ou générales.
- f) – Nécessiter une solution pour un professionnel travaillant seul ou en collaboration avec d'autres personnes.
- g) – Être bien défini ou mal défini et hors de l'ordinaire.

Si nous considérons uniquement les paramètres ci dessus indiqués reliés à l'identification du problème posé et que nous les traitons seulement d'une manière très simple alors qu'ils représentent

des contrastes significatifs, plusieurs problèmes en l'occurrence de formation et de carrières se posent.

Autrement dit, préparer de futurs professionnels dans les domaines des Sciences Sociales (Droit, Commerce, Economie, Santé, Comptabilité) ou d'autres programmes professionnels, requiert un apprentissage dans la prise de décision à enjeux élevés, dans une période temporelle très courte relativement et dans un environnement de travail très complexe et difficile à maîtriser.

Une interrogation se pose ici : Est-il suffisant de vérifier le jugement des débutants dans une simulation de ces situations potentielles, en se basant sur le fait que leur rendement sera à la hauteur dans des situations différentes ? Pour être valables dans la pratique réelle, la formation et l'évaluation des professionnels doivent prendre en compte la diversité des situations que réserve la réalité.

Au-delà des paramètres liés aux enjeux et l'encadrement, la différence entre l'encadrement du problème et sa solution caractérise le jugement professionnel. Depuis longtemps, les programmes professionnels ont fourni aux nouveaux diplômés sortants des scénarios à suivre dans la résolution des problèmes. Lorsque la nature des problèmes et l'approche résolutoire ont été établies, il est relativement facile d'affirmer aux étudiants que ce type de problème exige une telle réponse.

Mais former les individus en regard des subtilités liées à l'identification d'un problème, à l'interprétation, à la différenciation et au diagnostic de ce problème est tout autre. Nous distinguons souvent l'expert-comptable par son habilité à reconnaître des modèles ; habilité qui s'acquiert par la réflexion sur les expériences antérieures acquises au cours de son travail.

Ces personnes qui ont développé le sens de l'anticipation, savent comment interpréter les situations et des événements et peuvent ainsi distinguer, évaluer des solutions de rechange tout en sachant reconnaître le ou les problèmes posés. Parfois de mauvais jugements sont le résultat de l'encadrement du problème plutôt que sa résolution.

Les Normes de pratique constituent le quatrième ensemble de paramètres. Des ensembles de normes optionnels, souvent divergents ou discordants, sont requis pour une évaluation suffisante du jugement porté. Les professionnels doivent vérifier les applications possibles de solutions normatives en fonction des conséquences probables, ils doivent surveiller étroitement la mise en œuvre de la solution choisie et l'adapter en fonction des résultats obtenus.

En dehors du paramètre de l'efficacité, d'autres normes comme le coût, l'efficacité ou les actions s'appliquent aussi, tout comme celles qui sont liées aux droits et aux notions d'éthique et de culture.

Plusieurs professions dont la comptabilité ont des règles de conduite et des normes de pratique qui spécifient les critères quantitatifs et qualitatifs retenus pour de bons jugements professionnels en la matière.

En outre, les considérations sociales et culturelles exercent une influence considérable dans l'appréhension, non de ceux qui possèdent les habiletés et la volonté de porter un jugement, mais de ceux qui ont le privilège d'exprimer les jugements de grandes répercussions et de portée sociale. Ces paramètres multiplient également le nombre de contextes possibles de jugement.

Le nombre important et les types de paramètres créent beaucoup de contextes tel que tout effort de les prévoir par des scénarios à mémoriser, serait tout simplement accablant pour les enseignants et les évaluateurs. Néanmoins, contrairement à la formation et l'éducation, l'enseignement n'exige pas l'étude de toutes les situations possibles. En effet, l'enseignement renferme la préparation de professionnels ayant des connaissances, des habiletés de raisonnement et des habitudes de pensée qui les rendent apte à poser les jugements qui s'avèrent nécessaires et opportuns.

## **Section 2 : Les habitudes d'une pensée critique :**

Ces habitudes varient d'une personne à une autre et d'un groupe d'individus à d'autres et tiennent à la nature et aux spécificités des individus concernés.

### **Sous section 1 : La variabilité des attitudes et des comportements personnels à l'égard du jugement professionnel :**

Qu'il s'agisse d'analystes, d'experts ou de nouveaux diplômés comptables, les approches pour solutionner les problèmes sont nombreuses et variées. Beaucoup d'agents abordent des situations problématiques, confiants dans leur habilité de leur trouver une solution raisonnable tandis que d'autres s'adonnent en doutant de leur capacité comme décideur, penseur ou négociateur.

Certains font preuve d'ouverture d'esprit, d'autres d'intolérance, beaucoup approchent les problèmes avec diligence, de façon systématique et attentionnée. D'autres recherchent des points d'évidence et des raisons au fur et à mesure qu'ils progressent dans leur processus décisionnel. Certains ont tendance à être désorganisés, éparpillés et facilement distraits dans leurs tâches (P.Falcone et al, 1999).

D'autres évitent les données et une approche plus disciplinée en faveur d'une prise de décision dictée par l'impulsion, l'intuition, un caprice, la mode du jour ou des préoccupations quelconques.

De même, quelques individus démontrent une conscience et une intégrité professionnelle élevée, d'autres semblent incapables de passer outre les biais personnels, leurs craintes, leurs intérêts particuliers ou les préjugés. Certains chercheurs, constatant la complexité et la subtilité entourant des problèmes, notent plusieurs résolutions possibles ; tandis que d'autres entrevoient les choses en termes plus rigides et dichotomiques comme bons ou méchants, corrects ou incorrects, vrais ou faux, noirs ou blancs.

Des personnes sont curieuses du fonctionnement des choses ; elles veulent savoir d'avantage au sujet du problème posé plutôt que de le résoudre simplement. Par contre des personnes plus averties préfèrent uniquement régler la situation sans s'attarder « au pourquoi » ou « à qui et pourquoi faire » qui risque de prendre beaucoup de temps et une perte certaine d'énergie et d'argent.

Ces attitudes, ces valeurs et ces tendances sont des dimensions de la personnalité qui sont en relation directe avec le degré de succès obtenus par différentes personnes lorsqu'elles exercent leurs habilités de raisonnement dans l'encadrement d'un problème et de sa solution.

Signalons ici que deux études sur les indépendances utilisant des méthodes de recherches socio-psychologiques ont tenté de décrire les caractéristiques attendues d'une personne dont la réflexion est exemplaire (American Philosophical Association, 1990, Giancarlo, 1996).

A partir des techniques et de l'analyse factorielle, ces études ont permis de relever sept éléments particuliers et distincts. Dans leur manifestation la plus positive, ces sept attributs du caractère ou habitudes de la pensée sont reconnus ainsi : recherche de la vérité, ouverture d'esprit, capacité analytique, esprit systématique, confiance en son habileté à la pensée critique, curiosité intellectuelle et maturité du jugement (Facione et al, 1995).

Les sept habitudes de la pensée possèdent également en elles-mêmes leur puissance contraire à ce que nous pourrions qualifier de mauvaises dispositions. Ainsi, l'antithèse du penseur idéal ou exemplaire serait la personne exerçant son habileté à la pensée en étant intellectuellement malhonnête, intolérante, inattentive, désordonnée, sceptique de l'activité rationnelle, indifférente et simpliste.

Quoique les vertus soient des atouts évidents pour le praticien professionnel, les vices posent sans doute des inconvénients beaucoup plus grands que leurs contre-parties. La recherche s'avère intéressante quand elle est utilisée pour tracer le profil de différents individus et groupes d'individus selon ces sept caractéristiques.

En dehors des préconceptions engendrées par les modèles théoriques très complexes, une question empirique se pose consistant à s'interroger sur le degré de corrélation entre d'une part, la disposition envers la pensée critique et, d'autre part, l'habileté générale à penser de façon critique, le succès universitaire, la personnalité, le développement personnel et l'exercice approprié du jugement professionnel dans une situation donnée.

En définitive, comment les sept caractéristiques indiquées influent-elles sur la qualité du jugement professionnel en relation avec ces derniers paramètres ? Combien coûte-t-il à l'individu et à la société en général lorsque la responsabilité de porter un jugement est confiée à des professionnels qui sont négatifs et laxistes sur une ou plusieurs des sept caractéristiques inhérentes à la disposition à la pensée critique ?

Toute la question de l'appréhension d'une telle disposition pour une solution réfléchie de ce problème reste posée et exige une analyse.

### **Sous section 2 : L'expérience et l'Art de la Résolution de Problème Réfléchi**

La disposition à s'engager dans un mode de pensée critique est le résultat d'attitudes positives de l'individu envers les conséquences perçues d'un comportement réfléchi.

L'appréciation générale des résultats obtenus par la pensée est meilleure que l'utilisation d'une autre stratégie pour la sélection de solutions à des problèmes retenus.

De telles attitudes et l'estime accordée à la pensée critique sont des propensions plus ou moins latentes de la personnalité qui peuvent être développées, renforcées ou diminuées par des succès formatifs ou des échecs et ce lorsqu'il y a des tentatives d'utiliser la pensée pour résoudre des problèmes (Facione, Giancarlo, Facione et Gainen, 1995).

Nous apprenons à agir dans des environnements complexes, difficiles, hautement stimulants et provocateurs en reconnaissant des motifs de contexte et d'action qui signalent la présence de problèmes familiers. Peut-être, à la suite d'une évaluation méda-cognitive pour vérifier notre reconnaissance des motifs, sommes-nous en mesure de lancer de façon réflexive des grandeurs ou des scénarios de solutions déjà utilisés dans le passé et qui ont été évalués comme favorables jusqu'à un certain point pour la résolution d'un dilemme ; plutôt que de chercher d'autres scénarios de solutions non éprouvées jusqu'alors? (P.Falcone et al, 1999).

Par l'expérience et la réflexion, nous sommes en mesure de noter les distinctions et de répondre à des différences subtiles mais importantes. Est ce que nous sommes en mesure de reconnaître de plus en plus des motifs et des variations divers et différents ? Voilà sur quoi repose l'art de l'expert praticien. Bien qu'elle ressemble à un automatisme, l'expérience se développe uniquement chez les individus qui portent un regard réfléchi sur leur pratique et non une garantie de l'accumulation d'expériences (P.Falcone et al, 1999).

L'art d'une pratique réfléchie inclut non seulement la reconnaissance d'un plus grand répertoire de problèmes types mais aussi l'identification des caractéristiques qui les différencient.

L'individu devient alors plus précis et plus efficace dans son diagnostic des problèmes et la résolution de ces derniers. Dès lors, l'expert peut avec un certain degré de confiance s'engager sur des sentiers connus (Newell, 1990). Cela ne suppose pas pour autant que l'expert ne puisse se tromper. En fait, l'analyse sommaire ou rapide d'une situation peut amener l'expert à agir avec automatisme, ce qui peut mener à de sérieuses erreurs plus au moins graves et coûteuses.

Le praticien ayant moins d'expertise ne reconnaît pas aussi souvent les motifs et il est moins sensible aux nuances que l'expert professionnel (Benner, 1984 ; Gambrill, 1990). Contrairement au

nouveau qui porte attention à un détail pris hors de proportion, l'expert réfléchit sur le fond de la solution du problème lui-même.

Est-ce que le chemin proposé par cet expert produit les résultats attendus et désirables ? Sinon, il faut se demander si le problème posé et tous les paramètres pertinents ont été bien délimités. Devrions-nous considérer une solution alternative ou poursuivre avec celle qui est en cours ? A quel moment nous pouvons nous apercevoir que notre raisonnement nous mène bien à de bonnes décisions ?

Même si un problème se présente comme étant mal défini, mal structuré, sous-structuré ou nouveau, l'expert peut se sentir raisonnablement confiant car, au fur et à mesure que le problème se précisera, il sera en mesure de déterminer laquelle, parmi des solutions éprouvées, est pertinente. Tôt ou tard, les professionnels rencontrent des problèmes pour lesquels une nouvelle approche doit être tracée.

Si nous sommes experts dans un domaine, nous sommes en mesure de reconnaître l'existence de données aptes à guider l'élaboration d'un nouveau tracé. Il est probable qu'un novice se tournera vers l'expert pour le guider si le problème, bien qu'il soit nouveau pour lui, a été déjà éprouvé. Mais cela exige que nous tenions compte de l'état, de l'évaluation des connaissances du novice, de l'esprit critique qui sont les bases de tout bon jugement professionnel.

### **Section 3 : Développement cognitif et pensée critique**

Ce développement repose sur une analyse des particularités personnelles de l'individu comme l'état de sa connaissance et sa relation avec les éléments évaluatifs du jugement professionnel.

#### **Sous section 1 : Importance des paramètres personnels cognitifs dans le développement de la pensée critique**

King et Kitchener (1994) ont étudié la relation entre les traits de la personne et la croissance intellectuelle. Ils ont présenté un modèle. Le point de vue d'un individu sur la nature de la connaissance et sa conception de ce qui est justifiable diffèrent et se précisent au fur et à mesure de sa maturation. Néanmoins, l'individu peut quand même exercer ses habiletés en pensée critique à chaque étape du modèle, même s'il ne réfléchit pas de façon méta cognitive sur sa propre pensée au cours des premières étapes (Lipman, 1987).

Il faut signaler ici que Kitchener (1983) a décrit un processus cognitif ou de connaissance à trois niveaux auquel un individu aurait recours pour résoudre un problème. Au premier niveau, l'individu exécute les tâches qu'il connaît. Au second niveau, s'ajoute la métacognition, c'est-à-dire le processus permettant à un individu de réguler ses progrès lorsqu'il est engagé dans une tâche de connaissance. Le troisième niveau concerne la connaissance épistémique qui guiderait les individus

dans leur interprétation de la nature des problèmes et dans la définition des limites des stratégies pour les résoudre (Kitchener, K. S, 1983).

Tout comme les théories de développement moral, le progrès accompli dans le modèle du jugement réflexif est causé par le sentiment de conflit ou de dissonance ressenti quand l'étape où l'individu se situe, n'est pas à la mesure des sortes de jugements qui s'imposent dans un contexte donné et ne peut pas par conséquent apporter les solutions attendues.

Quand le point de vue sur la nature de la connaissance et le processus de justification ne semblent pas appropriés à la situation, le passage à l'étape suivante est alors possible. La croissance cognitive se réalise au moyen d'une éducation qui met les élèves et les étudiants au défi en leur soumettant des problèmes et des décisions qui, en ne se conformant pas aux paradigmes d'une étape donnée, les amènent à se rendre compte que les connaissances et les justifications nécessitent plus de recherche.

Une combinaison adéquate de défis et d'encouragements stimule chez les étudiants un niveau approprié de confiance pour leur habileté à raisonner et les places dans des contextes positifs où il est possible d'avancer dans la recherche de la vérité qu'exige tout jugement professionnel efficace.

La préparation et le suivi des nouveaux diplômés et des professionnels en développement empruntent un parcours semblable. Proposant des défis tout en étant encourageant, le conseiller soumet des cas ou des problèmes toujours plus complexes qui, pour le novice, semblent nouveaux et mal définis. Appelés à faire des jugements nuancés, l'individu atteint un niveau grandissant de compréhension de la pratique professionnelle au fur et à mesure qu'il se familiarise avec les paramètres du jugement et l'étendue de la problématique.

En conséquence, cet individu acquiert une compréhension plus mûre et nuancée de la nature du savoir dans un champ professionnel ainsi que des raisons qui justifient les décisions faites dans la pratique. En plus, l'individu devient plus créatif dans la démonstration d'une maturité intellectuelle en pensée critique. A titre d'exemples, il peut reporter un jugement quand le contexte le permet ou conclure une situation quand les paramètres du problème l'exigent (P.Falcone et al, 1999).

Se préoccuper d'améliorer la façon de penser des individus plutôt que d'ajouter leur savoir peut paraître mal avisé étant donné le progrès minime que subit la disposition à la pensée critique, comme le rapporte l'étude longitudinale de quatre ans menée chez des étudiants de l'Université Laval au Canada. Egalement, les faibles gains toutefois significatifs rapportés dans une étude longitudinale des habiletés en pensée critique de 1169 étudiants de cette Université (Facione, 1990a) pourraient mettre en doute l'importance accordée au développement de ces habiletés.

Fait établi, les mesures des habiletés en pensée critique ont un haut degré de corrélation avec les mesures d'habileté mentale (Facione, 1990b).

Dans une étude pré et post-test réalisée auprès de 254 élèves de septième année, plus de la moitié des élèves démontrant de meilleures dispositions « affectives » soit de connaissance plus poussée reliées à la pensée critique, ont fait preuve d'un plus grand développement cognitif durant l'année scolaire (Ferguson, 1996).

L'analyse discriminante a permis de repérer uniquement une fonction qui discriminait le plus entre les groupes de sujets. Cette fonction était mieux caractérisée par la pensée formelle et les dispositions affectives reliées à la pensée critique ; ce qui laisse supposer une synergie entre ces deux variables.

L'objectif formatif ou éducationnel doit-il être axé sur des progrès significatifs dans les habilités opérationnelles ou dans les transformations profondes dans les habitudes de la pensée ? Faut-il former les étudiants en comptabilité par exemple de sorte qu'ils soient disposés et capables d'utiliser les habilités de la pensée qu'ils possèdent ou qu'ils vont acquérir dans des domaines de connaissances et de pratiques plus vastes et diversifiées en l'occurrence dans les enseignements dispensés en comptabilité ?

Les réponses à ces multiples interrogations constituent à notre avis les fondements analytiques et pratiques pour tout programme de formation comptable adéquat

### **Sous section 2 : L'évaluation du jugement professionnel pour les expérimentés et les nouveaux sortants**

Comme norme visant l'évaluation du jugement professionnel, les paramètres des situations de jugement anticipées dictent les paramètres de l'évaluation authentique du jugement. D'après cette norme, la collecte de données aux fins d'évaluation doit être structurée de sorte que ceux dont le jugement est évalué vont démontrer non seulement le jugement final, mais aussi le processus par lequel le jugement est atteint dans des situations variées et typiques et ce pour un bon niveau de pratique évalué.

Le tableau suivant énumère les considérations qui doivent entrer en ligne de compte quand l'individu structure sa stratégie pour l'évaluation du jugement professionnel (P.Falcone et al, 1999).

## Tableau : Eléments du contexte pour l'évaluation du jugement professionnel

- Comparaison entre les différentes évaluations basées sur les critères et les normes qui devront déterminer le niveau de la capacité ou de la compétence du jugement de la personne évaluée.
- Taches qui nécessitent l'attention aux intérêts des personnes ayant des enjeux importants.
- Des ajustements des évaluateurs pour les éléments reliés à des domaines précis qui peuvent influencer la qualité du jugement fait à l'intérieur de ce domaine.
- La détermination des évaluateurs face au type et à la qualité de l'évidence qui peut être obtenue et utilisée pour déterminer si les personnes évaluées ont ou non atteint la norme désirée pour effectuer un jugement au travers du domaine.
- La sélection par les évaluations des méthodes utilisées pour établir l'évidence.
- L'interprétation par les évaluations de l'évidence relative à la décision qui atteste qu'en fait les personnes évaluées démontrent une compétence certaine dans l'exercice de la pensée dans leur milieu de travail.
- La méthode utilisée pour établir la fiabilité avec laquelle les évaluateurs sont capables de déterminer quels individus satisfont aux critères établis.

L'évaluation du jugement professionnel nécessite que nous soyons attentif non seulement à l'habileté de porter un jugement professionnel juste, mais aussi à la propension de le faire. L'expression voulant et capable se traduit par apte. Une habileté sans disposition ne constitue pas un élément concluant pour un professionnel, le perfectionnement comporte le raffinement des habiletés ainsi que le développement et l'épanouissement des dispositions.

Ceci signifie que nous devons être en mesure de reconnaître la manifestation des habiletés et des dispositions dans le comportement et l'attitude du professionnel (Facione et Facione, 1996a).

L'évidence des habitudes positives de la pensée dans l'exercice des jugements professionnels n'est pas difficile à observer pour une personne avisée. En général, dans la pratique professionnelle comptable et la vie active de tous les jours, il n'est pas inhabituel de voir des professionnels s'engager sérieusement dans les tâches suivantes : résoudre des situations mal

définies ; de façon objective, chercher des raisons et des preuves pour appuyer des décisions, des revendications, et des accusations ; s'efforcer de façon systématique et analytique de repérer des problèmes, d'interpréter les situations et d'anticiper les conséquences ; s'interroger sur les nouvelles connaissances mises à jour, fouiller des sources possibles de nouvelles informations et éviter de précipiter un jugement tout en procédant de l'avant dans la prise de décision.

Dans nos expériences de vie active et professionnelle ou dans une consultation comptable plus précisément, nous avons souvent été témoins des conséquences néfastes du mauvais jugement.

Pour faciliter et opérationnaliser la mesure du jugement professionnel dans l'environnement universitaire et le marché du travail, il est nécessaire de se doter d'instruments efficaces qui peuvent être mis en œuvre par des professionnels comme mesure de développement. Il est possible de construire ces outils, mais à condition d'avoir une compréhension théorique juste de la pensée critique et une sensibilité pragmatique envers une pensée faible ou forte qui est bien évidente dans la pratique actuelle.

### **Sous section 3 : Le programme pour la recherche sur le jugement professionnel et la pensée critique (P.Falcone et al. 1999)**

L'étude de la mesure des dispositions à la pensée en général et de sa relation avec le jugement professionnel en est à ses débuts. Il y a peu d'instruments qui soient développés et de théories qui soient validées, bien moins que le requiert la pensée empirique. Comparativement, l'inconnu dépasse le connu.

Cependant, plusieurs questions dignes de recherche se précisent au fur et à mesure que ce nouveau domaine de recherche empirique émerge de ses origines spéculatives et philosophiques.

- Quel est l'effet des différents traits de la personnalité sur le jugement professionnel ?
- Quelles variables contextuelles vont influencer sur la qualité du jugement ?
- Comment les valeurs, les coutumes et la culture du milieu de travail et de la profession influencent-elles les habitudes à la pensée critique dans le temps ?
- Quels sont les mécanismes qui incitent l'individu à penser de façon critique dans l'exercice de son jugement professionnel ?
- Y a-t-il des relations entre les habitudes positives et négatives de la pensée critique et d'autres dimensions de la personnalité et de la pratique professionnelle tel que le sens de l'humour, la persuasion et le leadership ?
- A l'exception des habitudes de la pensée et des dispositions à les utiliser, quels sont les autres préalables à l'éducation et à la formation des professionnels qui favorisent le

développement de la conscience et de la compassion, en sus des compétences et de l'expertise ?

Une chose est certaine : l'éducation, la formation et l'évaluation du jugement professionnel requièrent que la pensée critique ne soit pas banalisée et que cette même pensée ne soit pas reléguée aux dissertations plus souvent stériles des salles de cours, telle une réalité virtuelle. En tant qu'individus et membres d'une société, nous sommes en droit d'attendre, voire d'exiger que les professionnels fassent preuve de volonté et de compétence dans l'exercice d'un jugement solide. Enfin, que l'intégrité intellectuelle ne soit pas une valeur ambivalente chez le professionnel praticien, mais plutôt une valeur de référence.

Après avoir défini, identifié et caractérisé le jugement professionnel par ses qualités génériques et spécifiques traditionnelles ; il y a lieu de s'interroger sur la place et l'importance de ce concept qu'est la formation au jugement professionnel en Tunisie.

L'apport des nouvelles approches analytiques paramétriques stratégiques constituent pour nous une vision intéressante à étudier, à analyser, à tester et une méthodologie à suivre pour les cas des étudiants du Certificat des Etudes Supérieures de Révision Comptable en Tunisie à travers une analyse empirique fondée sur une recherche documentaire et statistique relative aux différentes composantes des divers examens d'appréciation, de contrôle, d'admission posés lors des sessions principales et de rattrapage durant les sept années écoulées (1997 – 2003). Ces examens reflètent et testent en même temps les niveaux qualitatifs des candidats eu égard à la formation en gestion comptable qui leur est dispensée.

Autrement dit, l'étude des contenus des examens posés en Révision Comptable, en Fiscalité et en Gestion Intégrée qui forment la base du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable est à même de nous renseigner relativement à la fois sur la nature, les caractéristiques, les aptitudes et les dispositions à la formation, bonne ou mauvaise, au jugement professionnel ainsi qu'aux diverses suggestions et propositions nécessaires pour la préparation-formation à une pensée critique réfléchie, soit à un bon jugement professionnel dans les disciplines comptables. Ce sera l'objet de la seconde partie du présent mémoire.

## **Deuxième partie**

**Validation empirique de la formation au jugement  
professionnel comptable : cas du Certificat d'Etudes  
Supérieures de Révision Comptable**

La seconde partie a pour objet de traiter de l'évaluation des examens intéressant les disciplines de Révision Comptable, de Fiscalité et de Gestion Intégrée constituant l'ossature du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision comptable.

Une telle évaluation nous permet d'appréhender si les examens posés testent ou non la compétence des étudiants soit la qualité de leur jugement professionnel sensée faciliter leur insertion au sein de la profession comptable.

En effet, tout jury d'examen cherche à déterminer, à partir des examens, si les candidats ont ou non l'aptitude d'appliquer à des situations, à des problèmes spécifiques auxquels les praticiens font éventuellement face, la Connaissance des théories, la Compréhension des principes et la Maîtrise des outils pratiques fortement attendues d'un nouveau expert-comptable.

Plus exactement, le jury demande aux candidats intéressés de prouver qu'ils possèdent certaines capacités génériques et spécifiques dont :

- Appliquer les connaissances définies dans le programme d'étude ;
- Repérer, définir et classer par ordre d'importance les problèmes et les aspects à traiter, même en l'absence de normes explicites à cet égard ;
- Analyser l'information ;
- Traiter les problèmes de manière intégrée ;
- Exercer son jugement professionnel ;
- Evaluer les diverses possibilités et proposer des solutions pratiques qui satisfont les besoins des utilisateurs ;
- Communiquer clairement et efficacement.

Le jury va évaluer la maturité du jugement des candidats, leur aptitude à formuler des recommandations utiles découlant d'analyses semblables quantitatives et qualitatives exigées d'un bon expert-comptable et ce dans la mesure où les épreuves des examens écrits le permettent.

D'après ces capacités demandées par le jury, on peut dire que le jugement professionnel est basé sur quatre principales qualités caractéristiques suivantes : l'intelligence, la restitution des connaissances, l'habileté professionnelle et l'application mécanique.

Pour ce faire, notre travail consiste à analyser la structure du contenant et d'évaluer le contenu des épreuves des examens posés (chapitre 1) afin de dégager l'aptitude des ces examens à détecter les qualités professionnelles décrites ci-dessus chez les candidats interrogés ; et d'avancer certaines propositions susceptibles d'améliorer leur aptitude pour un bon jugement professionnel (chapitre 2).

## **Chapitre 1 : Analyse et Evaluation de la structure et des contenus des examens :**

Nous présenterons respectivement la méthodologie d'évaluation suivie ainsi que la synthèse des résultats obtenus par cette évaluation empirique.

### **Section 1 : La Méthodologie de l'Evaluation**

Notre approche s'est basée essentiellement sur un échantillon composé de tous les sujets d'examens posés lors des dernières sessions principales et de rattrapages du Certificat des Etudes Supérieures de Révision Comptable.

En effet, notre collecte a porté sur les différents examens à partir de l'année 1997 jusqu'à l'année 2003 pour les enseignements de Révision Comptable, de 1998 et jusqu'à l'année 2003 pour les enseignements de Fiscalité ; enfin depuis 1999 et jusqu'à 2003 pour ceux de la Gestion Intégrée et ce bien entendu compte tenu des informations statistiques disponibles obtenues de la Direction Générale du Ministère de l'Enseignement Supérieur, de la Recherche Scientifique et de la Technologie.

Notre évaluation de l'échantillon retenu a consisté à étudier séparément chaque question posée aux divers examens en nous basant d'une part, sur les quatre principales qualités caractéristiques du jugement professionnel et d'autre part, sur le critère de l'interrogation marginale qui est un obstacle pour la formation d'un bon jugement.

Ces qualités caractéristiques et ce critère peuvent être définis comme suit :

- L'intelligence : qui consiste en la faculté chez l'étudiant interrogé de repérer, classer par ordre décroissant en importance les problèmes pour les traiter de façon intégrée;
- la restitution des connaissances : soit la faculté exigée des répondants pour l'acquisition des connaissances, leur conservation en mémoire et leur restitution au moment opportun.
- L'habileté professionnelle : ou la capacité de l'étudiant questionné d'évaluer les différentes possibilités afin de proposer les solutions pratiques attendues des divers problèmes posés et ce même en l'absence de normes explicites qui peuvent aider à la formulation de ce jugement professionnel ;
- L'application mécanique : qui nécessite du répondant la maîtrise d'une technique pour l'appliquer et s'en servir ;
- L'interrogation marginale : qui renferme un certain nombre de questions sans utilité pratique ou sans pertinence.

Chaque question posée peut renfermer une ou plusieurs qualités d'appréciation retenues par les examinateurs ; d'ailleurs l'évaluation se base semble t-il sur un barème officiel, sans être rendu public, qui partage la notation attribuée en se référant à un ou plusieurs critères évaluatifs énumérés auparavant.

Une fois l'évaluation quantitative de chaque question est faite, nous procédons à la sommation des notes octroyées à chaque critère tout en calculant le pourcentage provenant du rapport entre le total des notes partielles attribuées à chaque critère et la note finale complète de référence soit 20 points.

Après avoir déterminé tous les pourcentages ou les taux enregistrés, nous additionnons les taux relatifs aux critères d'appréciation relatifs à l'intelligence et l'habileté professionnelle d'une part constituant ainsi notre premier groupe ; suivis de ceux du second groupe renfermant les critères restants soient : la restitution des connaissances, l'application mécaniste et l'interrogation marginale d'autre part.

Ensuite, nous essayons de distinguer et de comparer deux types d'examens en qualifiant l'examen d'examen à dominante compétence si les taux du premier groupe de critères sont supérieurs à ceux du second groupe ; et d'examen à dominante mémoire si les taux du second groupe de critères sont supérieurs à ceux du premier groupe retenu dans notre analyse.

## **Section 2 : Présentation et analyse des résultats d'évaluation des examens**

L'analyse des résultats obtenus de l'évaluation des différents examens posés lors des dernières années observées porte à la fois sur des présentations globales, typologiques et synthétiques des résultats quantitatifs et qualitatifs des examens.

### **Sous section 1 : Analyse globale des résultats :**

Avant de présenter et d'analyser les résultats de l'évaluation des différents examens, nous allons avancer quelques exemples empiriques se rapportant à la nature des interrogations posées en liaison et en respectant les divers critères choisis à l'avance et qui constituent la méthode référentielle que nous avons adopté délibérément pour mener notre évaluation.

En effet, en ce qui concerne les épreuves de Révision Comptable, les questions les plus pertinentes qui reflètent l'intelligence et l'habileté professionnelle se rapportent à l'ensemble des précautions, des actions à prendre préalablement quant à l'acceptation du mandat du CAC, et au traitement à effectuer dans l'hypothèse de la concrétisation de l'offre (Examen de Révision Comptable, session principale 1997). Ainsi, qu'à la nécessité de précision quant au traitement comptable pour des situations décrites dans les différents dossiers (Examen de Révision Comptable, session de rattrapage 2002).

De même et en terme de réponses nécessitant une restitution des connaissances et des applications mécaniques, les questions portent généralement sur des informations relativement précises concernant le traitement comptable qu'il y a lieu de réserver aux différents événements, ainsi qu'aux méthodes techniques de comptabilisations des opérations (Examen de Révision Comptable, session de rattrapage 2002).

Pour ce qui est des épreuves de Gestion Intégrée, les questions de réflexion, d'intelligence et l'habileté professionnelle qui méritent d'être posées se manifestent sous la forme d'une vérification rationnelle des résultats précédents voire de vérification de quelques égalités, de choix en matière d'investissement ou d'une détermination la plus exacte possible d'un coût marginal de capital.

En outre, et par désir de poser des questions relativement marginales et sans pertinence afin de donner plus de chance aux étudiants pour recueillir des points supplémentaires faciles et accessibles à tous les candidats, nous pouvons avancer les questions suivantes :

- Déterminez le bénéfice par action en 1995 pour chacune des trois alternatives de financement en supposant que la rentabilité des nouveaux fonds est identique à celle de l'actif total actuel de l'entreprise (bénéfice avant intérêt et impôts / actif total), et que les nouveaux fonds seront actifs pendant toute l'année 1995 ; tout en supposant en plus que les bénéfices répartis de l'année 1995 seront inactifs durant la même année (Examen de Gestion, Session Principale 2000)
- Pensez-vous que l'approvisionnement sur le marché des sous-ensembles SE est économiquement justifié ? justifiez votre réponse ? (Examen de Gestion, Session Rattrapage 2003)

Pour les épreuves intéressant le module de Fiscalité, les interrogations axées sur les niveaux d'intelligence et d'habileté professionnelle chez les candidats, peuvent à notre avis, s'articuler autour de la détermination des différents traitements fiscaux possibles s'appliquant aux opérations, nécessitant par la suite le calcul des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés (Examen Fiscalité, session principale 1998). Ainsi, pour le cas de la société NOUR, la question qui se pose au niveau des possibilités d'octroi d'avantages fiscaux et le régime fiscal applicable en la matière. (Examen de Fiscalité, Session de Rattrapage 2000).

De même, les interrogations peuvent concerner les conséquences fiscales engendrées par la réalisation d'un programme d'investissement aussi bien pour les intervenants que pour la société dans le cadre d'un nouveau système de distribution.

D'autre part si nous optons pour le critère de l'application mécanique, les exemples que nous pouvons évoquer compte tenu des épreuves en fiscalité qui ont été proposés aux candidats, peuvent être formulées d'une manière différente en prenant la forme d'une indication du régime fiscal des opérations résultant de l'exécution de la convention type pour

la société ou bien, d'une détermination du montant de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1998 ; sachant qu'il est attendu la réalisation d'un chiffre d'affaire globale de 6.000.000D dont 50% à l'export et un bénéfice comptable avant impôt de 400.000D et qui tient compte de 150.000D de redevance payée à hauteur de 60% par le commerçant étranger (examen de Fiscalité, Session Principale 1998). Ainsi, que les questions demandants un niveau de précision du régime fiscal applicable à chacune des variantes ci-indiquées. (examen de Fiscalité, Session de Rattrapage 2001).

Au total, nous voulons par les différents exemples tirés des diverses épreuves relatives aux trois modules de comptabilité, de gestion intégrée et de fiscalité qui ont fait l'objet des examens du certificat d'études supérieures d'expertise comptable durant notre période d'observation (1997-2003), montrer et surtout justifier nos analyses globales, typologiques, synthétiques suivantes quant à l'évaluation quantitative et qualitative personnelle des examens concernés faisant l'objet de notre seconde partie

**Tableau n°1 :**

**EVALUATION DES EXAMENS DE REVISION COMPTABLE SELON LES CINQ CRITERES**

Critère	Intelligence	Restitution des connaissances	Habilité professionnelle	Application mécanique	Marginale
Listes des examens					
<b>Session principale 1997</b>	2,50%	48,75%	0%	38,75%	10%
<b>Session rattrapage 1997</b>	0%	58,75%	0%	36,25%	5%
<b>Session principale 1998</b>	0%	31%	0%	53%	16%
<b>Session rattrapage 1998</b>	2,50%	37,50%	10%	32,50%	17,50%
<b>Session principale 1999</b>	6,25%	41,25%	0%	52,50%	0%
<b>Session rattrapage 1999</b>	0%	66,25%	0%	33,75%	0%
<b>Session principale 2000</b>	0%	57,50%	2,50%	40%	0%
<b>Session rattrapage 2000</b>	0%	46,25%	0%	46,25%	7,50%
<b>Session principale 2001</b>	2,50%	43,75%	0%	38,75%	15%
<b>Session rattrapage 2001</b>	0%	80%	0%	20%	0%
<b>Session principale 2002</b>	6,25%	73,75%	8,75%	8,75%	2,50%
<b>Session rattrapage 2002</b>	3,75%	53%	17,50%	0%	26,25%
<b>Session principale 2003</b>	0%	70%	0%	10%	20%
<b>Session rattrapage 2003</b>	2,50%	80%	0%	17,50%	0%

**Tableau n° 2 :**

**EVALUATION DES EXAMENS DE FISCALITE SELON LES CINQ CRITERES**

Critère	Intelligence	Restitution des connaissances	Habilité professionnelle	Application mécanique	Marginale
Listes des examens					
Session principale 1997	10%	45%	0%	40%	5%
Session rattrapage 1998	0%	52,50%	0%	27,50%	20%
Session principale 1999	0%	78,75%	0%	13,75%	7,50%
Session rattrapage 1999	0%	60%	0%	10%	30%
Session principale 2000	0%	60%	0%	25%	15%
Session rattrapage 2000	12,50%	18,75%	0%	0%	68,75%
Session principale 2001	7,50%	37,50%	5%	35%	15%
Session rattrapage 2001	15%	46,25%	0%	26,25%	12,50%
Session principale 2002	10%	70%	0%	0%	20%
Session rattrapage 2002	0%	55%	0%	25%	20%
Session principale 2003	0%	50%	0%	20%	30%
Session rattrapage 2003	0%	60%	5%	20%	15%

**Tableau n°3 :**

**EVALUATION DES EXAMENS DE GESTION INTEGREE SELON LES CINQ CRITERES**

Critère	Intelligence	Restitution des connaissances	Habilité professionnelle	Application mécanique	Marginale
Listes des examens					
Session principale 1999	0%	12,50%	28%	60%	0%
Session rattrapage 1999	10%	27,50%	18%	45%	0%
Session principale 2000	5%	12,50%	15%	50%	17,50%
Session rattrapage 2000	10%	30%	10%	45%	5%
Session principale 2001	8,75%	33%	18%	41,25%	0%
Session rattrapage 2001	0%	35%	10%	55%	0%
Session principale 2002	0%	17,50%	10%	42,50%	30%
Session rattrapage 2002	0%	25%	0%	75%	0%
Session principale 2003	0%	25%	15%	60%	0%
Session rattrapage 2003	0%	20%	15%	60%	5%

Les trois tableaux relatant l'évaluation quantitative des divers examens relatifs aux enseignements de Révision Comptable, de Fiscalité, de Gestion Intégrée selon les cinq critères d'appréciation ci-dessus mentionnés durant la période temporelle d'observation (1997 – 2003) nous permettent d'avancer les observations suivantes :

- Le premier critère d'appréciation de l'intelligence des candidats reste très faible pour les trois enseignements testés. Ses taux enregistrés varient de 0% à 6,25% et 1,875% en moyenne

pour la révision comptable, de 0% à 15% et 4,583% en moyenne pour la fiscalité et de 0% à 10% et 3,37% en moyenne pour la gestion intégrée.

- Le second critère intéressant la restitution des connaissances par contre, enregistre des taux d'appréciation relativement forts, en variant successivement de 12,50% à 27,50% pour la gestion intégrée et de 23,80% en moyenne ; de 37,5% à 78,75% pour la fiscalité et de 52,81% en moyenne; et de 31% à 80% pour la révision comptable et 56,25% en moyenne.
- Le troisième critère relatif à l'habileté professionnelle demeure faible. En effet, les taux obtenus varient de 0% à 17,50% pour la révision comptable avec une moyenne de 2,768% ; de 0% à 5% et 0,83% en moyenne pour la fiscalité et de; et de 0% à 28% pour la gestion intégrée et de 13,80% en moyenne.
- Le quatrième critère d'application mécanique accuse quant à lui des taux assez significatifs puisqu'ils oscillent entre 0% et 40% pour la fiscalité et avec une moyenne 20,20%; de 41,25% à 60% pour la gestion intégrée et avec une moyenne de 53,37% et de 0% à 53% pour la révision comptable et 30,53%
- Le cinquième et dernier critère retraçant l'interrogation marginale manifeste une certaine différenciation entre les trois enseignements examinés. S'il est peu significatif pour la révision comptable et la gestion intégrée avec des taux variant respectivement de 0% à 26,50% et de 0% à 30% et avec une moyenne de 8,57% et 5,75%; il est par contre assez significatif voire même important pour la fiscalité où ses taux d'appréciation se situent avec une moyenne entre 5% et 68,75% et 21,56%

Plus exactement, l'évaluation globale des examens, des sept dernières années observées et dans ses quatorze sessions retenues, montre bien qu'il s'agit beaucoup plus d'examens exigeant une restitution des connaissances acquises avec une application mécanique que d'examens réflexifs encourageant l'intelligence et l'habileté professionnelle largement demandées à notre avis pour toute préparation à la formation du jugement professionnel.

Notre observation corrobore bien nous semble-t-il lorsque nous progressons dans l'analyse de cette évaluation quantitative en recourant à une approche analytique typologique, susceptible de mieux nous éclairer sur les éléments dominants provenant fondamentalement de la qualification des examens proposés aux candidats préparant un tel diplôme de spécialisation comptable du niveau le plus élevé.

### **Sous section 2 : Analyse spécifique et typologique des résultats de l'évaluation des examens**

La présentation spécifique et typologique s'appuie sur deux familles d'évaluation fondées essentiellement sur les cinq critères d'appréciation retenue dans notre analyse.

La première famille qualifiée d'évaluation à dominante mémoire regroupe les trois critères de la restitution des connaissances, de l'application mécanique et de l'interrogation marginale.

La seconde famille en revanche, appelée évaluation à dominante compétence renferme les deux autres critères restants à savoir : l'intelligence et l'habileté professionnelle.

L'étude de l'évaluation de la qualité des examens concernant tour à tour les modules de Révision Comptable, de Fiscalité et de Gestion Intégrée durant notre période d'observation c'est à dire les sept années écoulées et leurs quatorze sessions successives révèle les principaux résultats présentés dans les trois tableaux illustratifs suivants :

**Tableau n° 4 :**

**EVALUATION SPECIFIQUE ET TYPOLOGIQUE DES EXAMENS DE REVISION COMPTABLE**

Critère	A dominante mémoire	A dominante compétence	Qualité examen
Listes des examens			
<b>Session principale 1997</b>	97,50%	2,50%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 1997</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 1998</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 1998</b>	87,50%	12,50%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 1999</b>	93,75%	6,25%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 1999</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 2000</b>	97,50%	2,50%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 2000</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 2001</b>	97,50%	2,50%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 2001</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 2002</b>	85%	15%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 2002</b>	78,75%	21,25%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session principale 2003</b>	100%	0%	<b>MEMOIRE</b>
<b>Session rattrapage 2003</b>	97,50%	2,50%	<b>MEMOIRE</b>

Tableau n° 5 :

**EVALUATION SPECIFIQUE ET TYPOLOGIQUE DES EXAMENS DE FISCALITE**

Critère	A dominante mémoire	A dominante compétence	Qualité examen
Listes des examens			
Session principale 1998	90%	10%	MEMOIRE
Session rattrapage 1998	100%	0%	MEMOIRE
Session principale 1999	100%	0%	MEMOIRE
Session rattrapage 1999	100%	0%	MEMOIRE
Session principale 2000	100%	0%	MEMOIRE
Session rattrapage 2000	87,50%	12,50%	MEMOIRE
Session principale 2001	87,50%	12,50%	MEMOIRE
Session rattrapage 2001	85%	15%	MEMOIRE
Session principale 2002	90%	10%	MEMOIRE
Session rattrapage 2002	100%	0%	MEMOIRE
Session principale 2003	100%	0%	MEMOIRE
Session rattrapage 2003	95%	5%	MEMOIRE

Tableau n° 6 :

**EVALUATION SPECIFIQUE ET TYPOLOGIQUE DES EXAMENS DE GESTION INTEGREE**

Critère	A dominante mémoire	A dominante compétence	Qualité examen
Listes des examens			
Session principale 1999	72,50%	27,50%	MEMOIRE
Session rattrapage 1999	72,50%	27,50%	MEMOIRE
Session principale 2000	80%	20%	MEMOIRE
Session rattrapage 2000	80%	20%	MEMOIRE
Session principale 2001	74,25%	26,75%	MEMOIRE
Session rattrapage 2001	90%	10%	MEMOIRE
Session principale 2002	90%	10%	MEMOIRE
Session rattrapage 2002	100%	0%	MEMOIRE
Session principale 2003	85%	15%	MEMOIRE
Session rattrapage 2003	85%	15%	MEMOIRE

Il ressort des trois tableaux de la présentation et l'analyse spécifique et typologique des résultats des examens pour les trois modules étudiés plusieurs enseignements dont :

- L'importance quasi-totale des critères de la première famille de la dominante mémoire pour les examens de révision comptable où les taux enregistrés se situent pour toute la période

entre 78,75% et 100% et avec une moyenne de 95,35% par rapport à ceux de la seconde famille de la dominante compétence qui ne dépassent guère les 21,50% et de 4,64% en moyenne pour cette période.

- Il en est de même pour les examens de fiscalité où les taux accaparés par la première famille de dominante mémoire varient aussi entre 85% et 100% et de 94,58% en moyenne ; alors que ceux de la seconde famille de dominante compétence n'atteignent durant ces sessions que rarement les 15% avec une moyenne de 5,41%.
- Les examens de gestion intégrée, bien qu'ils accusent la même tendance observée pour les deux modules précités en se basant entièrement sur les critères de dominante mémoire, enregistrent toutefois quelques taux supérieurs à 25% pour certaines sessions en faveur des critères de dominante compétence.
- Le type d'évaluation pour les modules du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable est fondamentalement d'essence mémoire et non compétence. Ceci est de nature à ne pas favoriser une formation réfléchie au bon jugement professionnel qui exige une certaine liberté d'esprit voire surtout une pensée critique.
- Autrement dit, une qualité faible de pensée non réfléchie peut se révéler onéreuse et aussi source d'inefficacité que le manque d'expériences ou de connaissances du domaine professionnel (Falcon, 1996). Il est à noter que les examens ne constituent qu'une part de la formation totale du candidat, c'est-à-dire que si l'examen ne teste pas l'intelligence, cela ne veut pas dire que le candidat n'a pas reçu une formation qui éveille l'intelligence.
- De même, la marginalisation de la dominante compétence n'encourage pas à un bon jugement professionnel qui est un processus de pensée réflexif, auto-correcteur et significatif qui exige la prise en considération intelligible du contenu, du contexte, de l'évidence, des méthodes habiles, des conceptualisations et d'une variété de critères et de normes de compétences (Falcon, 1996).
- Enfin, le type d'évaluation ne développe pas l'exercice d'un jugement professionnel solide nécessitant à la fois la volonté et l'habileté à penser de façon critique et non automatique compte tenu des caractéristiques, des objectifs et des finalités attendus des divers examens et en l'occurrence des candidats concernés.

Les analyses globales et spécifiques de l'évaluation des contenus des divers examens du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable ont été menés d'abord en se basant sur une approche temporelle de l'évaluation de la notation attribuée aux différents examens retenus, il n'en demeure pas moins important, ensuite que ces analyses évaluatives nécessitent pour être plus significatives, le recours à une autre approche spatiale et synthétique exigeant une comparaison en se référant à certains modèles d'évaluation dans d'autres pays.

### Section 3 : Analyse Synthétique des résultats d'évaluation des Examens

L'analyse synthétique des notes obtenues par les candidats aux différentes sessions des examens des trois modules de Révision Comptable, de Fiscalité et de Gestion Intégrée durant notre période d'observation peut s'effectuer à travers une approche évaluative des résultats obtenus par les candidats lors des divers examens subis.

Cette analyse peut se faire à l'aide de quelques graphiques représentatifs des épreuves de Révision Comptable, de Fiscalité et de Gestion Intégrée pour l'ensemble des sessions observées depuis 1997 et jusqu'à 2003.

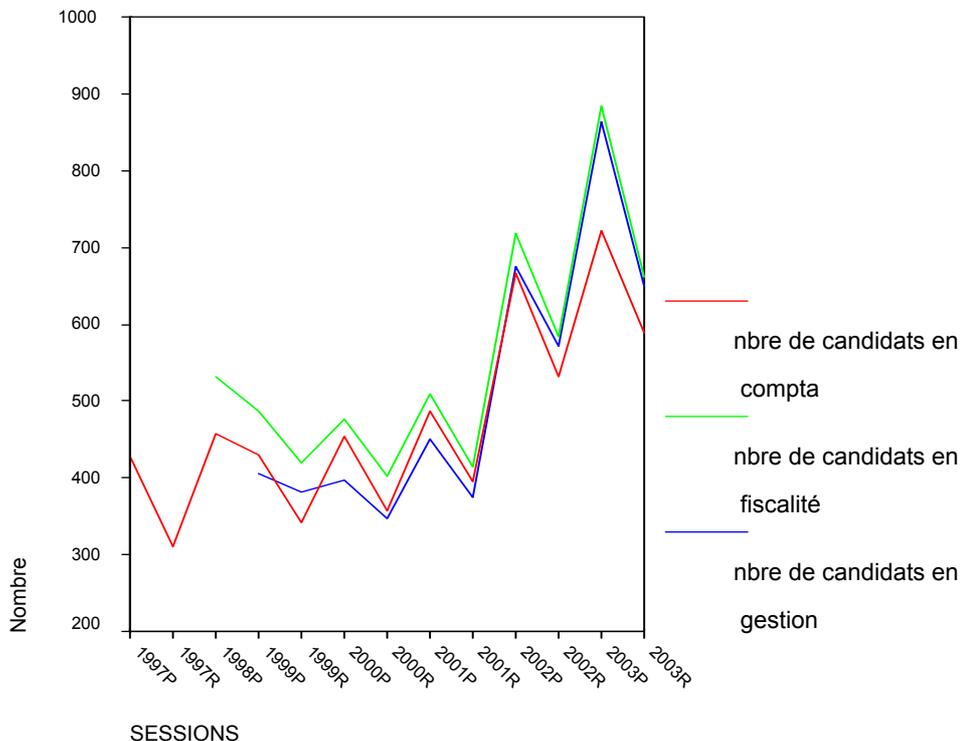
Les variables retenues dans ces graphiques portent sur :

Toutes les épreuves posées de l'année 1997 à l'année 2003

- Le nombre total des candidats qui se sont présentés aux différents examens concernés
- Le nombre total des candidats ayant obtenu une note supérieure ou égale à la moyenne dix (10) exigée pour la réussite à cette épreuve.
- Le nombre des admis au Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable

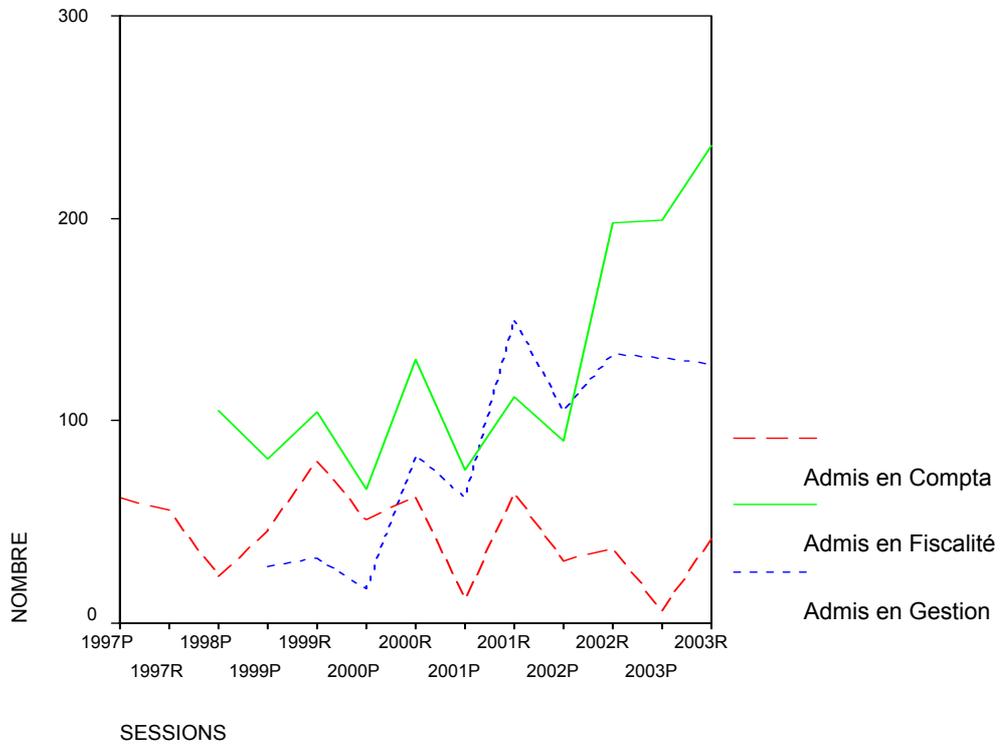
Graphique n°1

#### Evolution dans le temps des Nombres des candidats par module



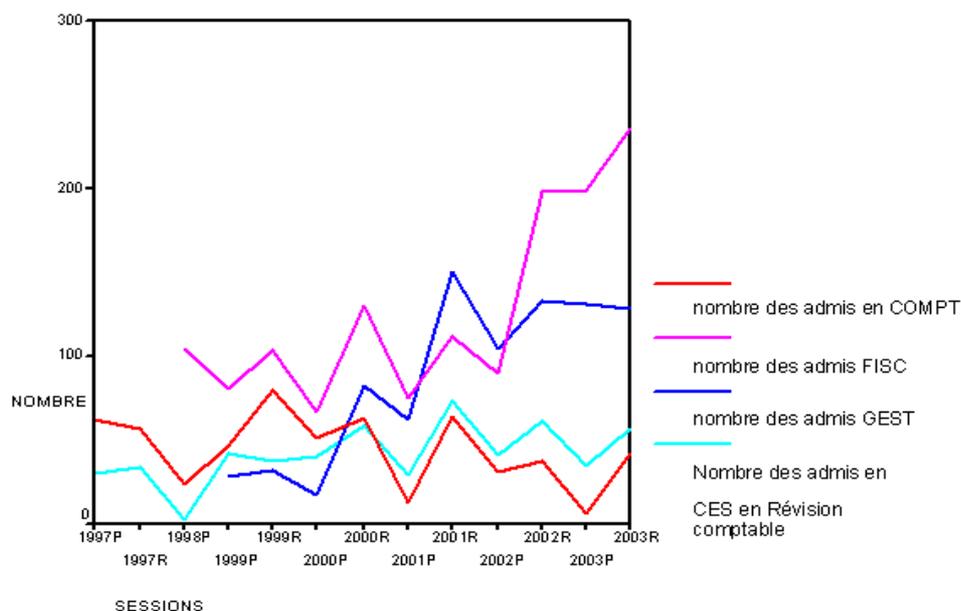
## Graphique n°2

### Evolution dans le temps du nombre des admis par module



### Graphique n°3

#### Evolution dans le temps du nombre des admis par module et dans le CES en Révision Comptable



Il ressort des trois graphiques qui illustrent l'évolution des résultats réalisés par les candidats durant les quatorze sessions principales et de rattrapages relatifs aux examens nationaux du Certificat d'Etudes supérieures de Révision comptable plusieurs remarques importantes dont :

- Le nombre des candidats qui se présentent aux examens a augmenté d'une façon rapide en l'occurrence durant les deux années d'observation 2002 et 2003. Le taux d'augmentation moyen annuel est de 35% (graphique n°1). Ceci s'explique par la massification du nombre total des étudiants qui ont pu réussir leur diplôme de maîtrise notamment en Sciences Comptables et qui posent en même temps un épineux problème d'insertion professionnelle.
- Une diminution sensible du nombre total des candidats qui se présentent aux sessions de rattrapage par rapport à ceux qui passent les sessions principales dans tous les modules interrogés. Cette diminution accuse des taux d'abstinance variés de 20 à 25% en moyenne pour la Révision Comptable et de 25 à 30% en moyenne pour la Fiscalité ainsi que pour la Gestion Intégrée (graphique n°1), cette diminution peut être expliquée par le découragement de ces candidats après avoir passé les épreuves de la session principale
- Toutefois, nous constatons que les modules de la Gestion Intégrée et de la Fiscalité attirent beaucoup plus de candidats que le module de la Révision Comptable (graphique n°1).

- De plus, le nombre des candidats qui ont eu une note supérieure ou égale à la moyenne dans chaque module passé est, sauf exception, plus élevé dans les sessions de rattrapage que dans les sessions principales (graphique n°2), ceci est expliqué, soit par le fait que les examens posés dans les sessions de rattrapage sont relativement plus faciles que ceux des sessions principales, ou bien qu'il y a eu un phénomène de sélection des candidats lors des sessions de rattrapage, c'est à dire que seuls les candidats qui ont obtenu des notes proches de la moyenne dans les sessions principales se sont présentés aux sessions de rattrapages ce qui justifie bien l'accroissement du nombre des candidats retenus.
- Aussi, le nombre des candidats admis dans le module de la Révision Comptable est très faible par rapport aux modules de la Gestion Intégrée et surtout la Fiscalité (graphique n°2), ce qui montre que le nombre total des candidats réussis au Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable dépend fondamentalement du nombre de ceux qui sont admis dans le module de la Révision Comptable et dans une moindre mesure dans celui de la Gestion Intégrée (graphique n°2 et graphique n°3).

Signalons enfin, et comme le montrent les différents trends du graphique n°2, que les résultats enregistrés par les candidats dans les modules de Gestion Intégrée et de Fiscalité ont subi une très grande variation vers la hausse à partir de l'année 2001 et 2002 respectivement, cette variation peut être expliquée par les facteurs suivants :

- L'impact individuel et personnel des évaluateurs, favorisé par le manque d'une politique d'évaluation claire et de barèmes précis de correction des examens.
- Le changement dans la stratégie de préparation des examens.
- L'amélioration du niveau de formation

L'analyse synthétique des résultats d'évaluation des divers examens concernant les candidats à l'obtention du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable qui a porté sur une approche évolutive pour les quatorze sessions principales et de rattrapages durant les sept années écoulées (1997 – 2003) nous permet d'avancer quelques constatations dont :

- Le nombre total des candidats se présentant annuellement aux différentes sessions est en nette progression constante alors que celui des candidats reçus à ces examens ne suit pas la même évolution. Il s'agit d'une situation à rendement non croissant.

Face à cette constatation, on peut être tenté de dire que les examens relatifs à la préparation du Certificat d'Etudes supérieures de Révision Comptable reste un domaine relativement réglementé et fermé où les responsables des divers modules interrogés pratiquent un malthusianisme économique marqué par une politique restrictive qui empêche une prolifération du nombre d'experts-

comptables nécessaire au développement de l'économie selon le modèle du capitalisme à dominante financière.

D'ailleurs les besoins en experts-comptables prévus par le X<sup>ème</sup> plan tunisien sont de 1700 alors que le nombre total des experts-comptables n'atteint pas en 2003 les 300, sachant que dans les pays développés comme le Canada, l'Australie et les Etats Unis, le nombre d'experts comptables est de l'ordre de 800 000 dont 20% en moyenne exercent dans les professions libérales. Il s'agit bien d'une prolifération exigée par les besoins du développement des affaires dans ces pays marquée essentiellement par une tendance accrue à la création d'entreprises.

- En définitive, nous sommes dans une situation où le marché demande une telle spécialité nécessaire au bon fonctionnement des entreprises et de l'économie nationale, alors que la réussite aux examens de Révision Comptable aboutissant à une telle spécialité demeure très faible, bien que nous assistions ces dernières années à une légère amélioration des taux de réussite dans ces examens qui ont passé de 3% environ dans les années 1980 à plus de 6% en moyenne ces trois dernières années pour les deux sessions annuellement.
- Pour ce qui est des examens des modules enseignés et interrogés, la dominante mémoire ne laisse aucune place à la réflexion, à la qualité du jugement, plus exactement à la pensée critique qui demeure essentielle pour tester la bonne formation au jugement professionnel dans les disciplines comptables, comme nous l'avons bien retracé dans notre première partie théorique relative aux fondements conceptuels de cet important jugement.
- Signalons cependant que les examens du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable ne constituent qu'une part de la formation totale du candidat et que le contenu des cours dispensés durant les cinq années d'études, la qualité de l'enseignement ainsi que les examens au niveau de la maîtrise ne sont pas concernés par la remarque ci-dessus car ils ne font pas partie de l'analyse faite dans notre présente étude.

## **Chapitre Deuxième : Propositions pour l'amélioration de la formation et de l'aptitude au bon jugement professionnel**

L'évaluation du jugement professionnel nécessite que nous soyons attentifs non seulement à l'habileté de porter un jugement professionnel juste, mais également à la propension de le faire. L'expression voulant et capable se traduit par apte. Une habileté sans disposition ne constitue pas un élément déclencheur (Facione et al, 1999).

Une disposition sans l'habileté ne forme pas un élément concluant. Pour un professionnel le perfectionnement comporte le raffinement des habiletés basées sur des qualités caractéristiques telles que l'intelligence, la perspicacité et la réflexion ainsi que sur le développement et l'épanouissement des dispositions corollaires de la restitution des connaissances acquises qui demeurent malgré tout importants.

Ceci signifie que l'on doit être en mesure de reconnaître la manifestation des habiletés et des dispositions dans le comportement et l'attitude du professionnel dans ses relations publiques et privées.

Pour faciliter et opérationnaliser la mesure du jugement professionnel dans l'environnement universitaire et le marché du travail, il importe de se doter d'instruments efficaces qui peuvent être mis en œuvre par les professionnels comme mesure de développement. Il est possible de construire ces outils, mais à condition d'avoir une compréhension juste du jugement professionnel qui exige une pensée réfléchie critique et une sensibilité pragmatique envers une pensée faible ou forte qui est bien évidemment dans la pratique actuelle (Falcone et al 1999).

Ainsi, pour l'environnement académique, nous insistons sur le rôle de l'Université dans la formation au jugement professionnel nécessaire pour l'avenir de cette activité. Ceci exige plusieurs actions générales et spécifiques dont :

### **1) Mieux préparer les futurs professionnels à l'exercice du jugement professionnel**

En effet, La compréhension de la façon dont l'expert-comptable exerce son jugement a également des répercussions sur le partage et le développement des connaissances. Il peut être possible d'enseigner en plus des approches théoriques, des techniques d'exercice du jugement et transmettre ainsi les connaissances analytiques et pratiques acquises aux nouveaux experts-comptables. Il s'agit ici de réintégrer ces experts dans le système éducatif (K.AMOUS, 2003).

Autrement dit, les concepteurs des programmes de formation universitaire comptable devraient axer davantage sur l'importance du jugement professionnel. Ainsi, les formations universitaires en comptabilité devraient mettre l'accent sur la capacité de choisir des solutions réfléchies au-delà de l'apprentissage mécanique de solutions uniques dénuées de toute pensée critique intelligible.

Il s'ensuit que les cours analytiques et professionnalisés ainsi que les examens professionnels devraient aussi se fonder sur des ingrédients favorisant l'aptitude à un jugement professionnel efficace et efficient en permettant de ce fait que les compétences acquises à cet égard puissent être testées.

Selon GIBBINS et MASON, il convient d'attribuer une part réduite aux enseignements portant essentiellement sur des sujets techniques, en faveur de programmes conçus pour élargir les facultés de jugement de l'étudiant en l'exposant à une formation générale susceptible de stimuler la réflexion, le raisonnement, l'analyse et ce grâce au développement de la connaissance et l'encouragement de la pensée critique (King et Kitchener, 1984).

D'autre part, pour ce qui est de la formation comptable dispensée actuellement dans l'Université Tunisienne et compte tenu semble t-il de certaines insuffisances quantitatives et qualitatives dont souffre une telle formation dans ses trois cycles d'enseignement et de recherche et afin de favoriser une bonne formation au jugement professionnel qui exige une culture d'une pensée critique réfléchie et un développement cognitif ouvert, multidimensionnel et polyvalent, nous pouvons suggérer une restructuration de la formation comptable en l'occurrence celle qui prépare au Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable selon le modèle suivant :

Etablir la formation sur deux années universitaires avec des modules plus au moins nombreux selon la disponibilité des formateurs et avec deux composantes : régionale et nationale comme suit :

- Des modules locaux avec des examens au niveau de chaque institution qui dispense des formations en Comptabilité, en Fiscalité et en Gestion Intégrée
- Des modules nationaux de synthèse qui seront passés après l'obtention des modules locaux.

Une telle formation institutionnelle ou locale et nationale doit veiller sur :

- Une standardisation des programmes des modules de Comptabilité, de Gestion et de Fiscalité où les enseignements analytiques et techniques doivent se référer aux approches théoriques et aux normes pratiques nationales et internationales favorisant non pas seulement la dominante **mémoire** mais surtout celle relative à la **compétence** basée sur l'Intelligence, l'habileté et l'ouverture d'esprit.
  - Une bonne qualité de formation des étudiants dans tous les modules, ce qui suppose la révision du contenu des différents modules dispensés afin d'introduire un certain équilibre dans leur volume d'enseignement
  - Une sélection des candidats dans les institutions locales. En effet, la réussite aux examens locaux est souvent conditionnée par une aptitude d'avoir une bonne formation en Comptabilité, en Fiscalité et en Gestion, ce qui rend la sélection des meilleurs candidats dès la première année très importante.
- 1) Instaurer un programme d'évaluation de la formation universitaire pour tester et savoir si cette formation en comptabilité prépare les futurs candidats à l'exercice du jugement au niveau professionnel requis ; plus exactement, il y a lieu ici de replacer l'examen concerné dans son cadre professionnel relié à certaines composantes analytiques.
  - 2) Promouvoir un système d'évaluation des examens constituant l'ossature du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable et ce par la formation d'un jury indépendant de celui qui pose les examens afin de nous permettre d'appréhender avec plus de neutralité si ces examens testent ou non les compétences attendues des candidats ou futurs experts-comptables dans leur carrière active.
  - 3) La publication d'un rapport annuel comportant les informations nécessaires suivantes :

- La correction selon un barème officiel de toutes les épreuves posées notamment pour les modules écrits.
- La stratégie adoptée par les examinateurs lors de l'établissement des examens pour les différentes sessions
- Une analyse détaillée renfermant la moyenne des notes obtenues, le type, l'objet et les pourcentages approximatifs des candidats qui ont répondu à chaque question interrogée.

Pour nous faire une idée sur le déroulement de tels examens dans d'autres pays assez avancés en la matière, nous pouvons évoquer l'exemple référentiel et intéressant des ordres des comptables agréés du Canada et des Bermudes qui présente le rapport du jury d'Examen Final Uniforme (Annales de l'Examen Final Uniforme, CA, 2000).

Ce rapport comporte plusieurs éléments d'appréciation et de recommandations dont :

a) Objectifs : Aider les autorités universitaires et professionnelles concernées à évaluer les résultats de l'Examen Final Uniforme en vue de leur approbation et la profession à améliorer son programme de formation et ses méthodes de sélection des candidats en vue de rehausser les résultats des derniers examens.

b) Délimitation des responsabilités du jury d'examen par :

- L'élaboration de l'examen en conformité avec la grille de compétences des candidats en vue de leur admission au sein de la profession comptable agréée.
- Soumettre l'Examen et les barèmes des corrections aux ordres régionaux pour révision.
- Corriger les réponses des candidats et recommander aux ordres de comptables agréés le résultat qu'il convient d'attribuer à chaque candidat.
- Présenter annuellement aux ordres des comptables agréés un rapport portant sur la forme, le contenu et le délai de présentation qui conviennent.
- L'Examen Final Uniforme doit présenter ainsi un niveau de difficulté qui permettra au jury de conclure que le candidat reçu a démontré qu'il possède les compétences et les connaissances que l'on attend de tout nouveau expert comptable agréé, comme le prévoit le programme adopté par les ordres des comptables agréés.

c) Elaboration et structure de l'Examen Final Uniforme : Les responsables des examens tiennent en réserve un nombre suffisant de questions traitant l'ensemble des sujets des programmes qui doivent être conformes aux objectifs attendus des autorités universitaires et surtout professionnelles concernées.

d) Nature des questions : l'Examen doit constituer un équilibre renfermant une question globale, des questions multidisciplinaires, des questions uni disciplinaires et des questions à choix multiples. Toutes ces questions posées sont nécessaires pour permettre d'évaluer la performance des candidats en ce qui a trait à leur aptitude à exercer la profession d'expert comptable, et qu'elles contribuent

toutes à la formation au bon jugement professionnel qui demeure l'un des objectifs fondamentaux du programme.

e) Processus de correction : Le jury classe les candidats par ordre décroissant suivant le niveau, la compétence des candidats et selon les buts recherchés par le programme. L'attribution des points est fonction de l'importance qu'accorde le jury et qui est basée sur la perspicacité, la cohérence et la pertinence des résultats des candidats.

L'établissement de la note de passage est donc tributaire des attentes du jury qui tiennent à des minimums de capacité en matière d'application des connaissances, d'analyse, de résolution des problèmes ainsi que d'exercice du jugement et de communication.

f) Détermination des résultats et des échecs : Vu les résultats positifs ou négatifs obtenus par chaque candidat selon les réponses établies par le jury, les correcteurs des examens, en se basant sur l'évaluation des copies, établissent la liste des candidats qui ont réussi et ceux qui ont échoué. Les candidats retenus doivent obtenir 60% de la note maximum réelle pour les questions à choix multiples et une note de passage décidée par les examinateurs pour les autres questions et afin de répondre aux attentes du jury relativement à ces questions.

Le jury établit la note de passage pour l'ensemble de l'examen. Cette étape comporte deux volets :

- Le premier consiste à comparer les résultats d'ensemble de toutes les questions de l'examen de l'année actuelle et les résultats correspondants des deux années précédentes et ce pour comparer les résultats réalisés en fonctions des attentes retenues.
- Le second volet relatif aux cas canadien et qui peut intéresser l'examen Tunisien par analogie aux examens canadiens, consiste à évaluer si cette constatation comparative pouvait s'expliquer en tout ou en partie par un manque d'uniformité entre les examens ou dans le processus observé par le jury d'une année à l'autre. Ceci demande que nous tenons compte de toutes les informations pertinentes et disponibles surtout :
  - i. Les attentes du jury à l'égard de chaque question
  - ii. Le niveau de difficulté et la pertinence de chaque question
  - iii. La façon dont les barèmes de corrections sont établis et appliqués.
  - iv. Les commentaires des correcteurs portant sur les difficultés auxquelles la correction a donné lieu et sur les contraintes de temps imposées aux candidats.
  - v. Les ambiguïtés relevées dans l'énoncé des questions et les problèmes de clarification de certaines parties des interrogations posées.

Une telle démarche fortement attendue par les candidats, l'ordre des experts comptables, les formateurs et les autorités concernées nous renseigne sur la qualité de l'examen, la performance des candidats et la réalisation des buts du programme pour l'obtention du Certificat d'Etudes Supérieures de Révision Comptable.

a) Présentation des résultats et recommandations : Le jury communique aux intéressés les informations suivantes par candidat qui comprennent : la note normalisée, le rang décile pour chacun des modules passés pour celui qui a réussi ; pour les candidats qui ont échoué, le rang décile de (1) à (n) en ordre décroissant, pour chaque section de la question globale et pour chacune des questions unidisciplinaires et multidisciplinaires tout en présentant des recommandations quant à la préparation des prochains examens.

- 4) Replacer l'examen dans son cadre professionnel : En insistant sur l'éthique professionnelle, son utilité pour l'expert-comptable et la profession en raison de son importance pour le développement de l'aptitude au jugement professionnel et l'épanouissement de la pensée critique qui constitue ainsi l'ossature d'une bonne formation ouverte, évolutive et efficace quant à l'exercice de l'expertise comptable.

Il importe de signaler ici que l'exemple canadien en matière d'organisation comptable reste indicatif pour le cas tunisien s'il est vrai qu'on ne peut pas calquer un système comptable sur un autre compte tenu des particularités et des spécificités de chaque pays, néanmoins la comparaison spatiale demeure nécessaire parce qu'elle constitue à notre avis, une source de progrès et de développement de la formation et de la profession comptable réfléchie.

## **Conclusion générale**

Une chose est certaine et admise par les analystes, les chercheurs et les professionnels : l'Education, la formation et l'évaluation du jugement professionnel requièrent la culture, la concrétisation de la pensée critique réfléchie et positive. Laquelle pensée ne soit pas banalisée en se basant simplement sur un petit ensemble d'habiletés à développer, et/ou que cette même pensée ne soit reléguée aux dissertations, aux discussions plus souvent stériles et négatives des salles de cours ou de séminaires sans objectifs précis.

En tant que chercheurs, enseignants en formations et formateurs, on exige que la préparation analytique et académique au jugement professionnel dans les Sciences et Techniques Comptables soit cohérente, pertinente et répond au mieux aux attentes incessantes de la communauté scientifique.

En tant que membres d'une société et individus, nous sommes en droit d'attendre, voire même, d'insister ici à ce que les professionnels comptables fassent preuve de volonté, de compétence et de transparence dans l'exercice d'un jugement clair, solide et convaincant.

En outre, l'intégrité intellectuelle ne doit pas être une valeur ambivalente chez le praticien et que la pertinence, la perpicacité, la concrétisation du jugement professionnel ne soit pas non plus une réalité virtuelle.

Tels sont les principes fondamentaux qui doivent nous guider dans l'appréhension d'une bonne formation à la fois théorique et pratique à l'exercice du jugement professionnel corollaire de la pensée critique réflexive dans les Sciences Sociales en général et dans les Sciences et Techniques Comptables plus particulièrement et qui constitue la toile de fond de notre présente recherche.

En effet, au cours de notre analyse nous avons montré la place, l'importance, et le rôle de la formation au jugement professionnel dans la préparation des futurs experts comptables ; nous sommes arrivés à montrer aussi que cette formation n'est pas reflétée par les sept derniers examens soient les quatorze sessions principales et de rattrapages pour les trois modules de Révision Comptable, de Fiscalité et de Gestion Intégrée dont les sujets posés reflètent une bonne part de la formation analytique et pratique dispensée en gestion comptable.

Cette insuffisance notoire s'explique essentiellement par les raisons suivantes :

- La dominance quasi-exclusive de l'approche mémoire fondée sur la restitution des connaissances, l'application mécanique, l'information marginale qui ne favorise pas la réflexion, l'esprit critique, la disposition envers la pensée réfléchie et par conséquent à l'exercice d'un bon jugement professionnel
- La marginalisation de l'approche compétence dans la formation des experts comptables tunisiens. Cette approche qui exige l'habileté professionnelle et l'intelligence est souvent insuffisante et dénote ainsi d'un manque d'ouverture d'esprit.

- La structure des épreuves des examens pour les modules retenus dans la préparation de certificat reste trop quantitative, lourde ne favorisant pas la souplesse et l'indépendance d'esprit.
- Une absence manifeste de barème officiel publié pour l'attribution de la notation susceptible d'éclairer les candidats pour l'évaluation de leur participation aux examens.
- Enfin, un examen qui reflète l'existence d'une organisation économique professionnelle oligopolistique avec des barrières à l'entrée pour l'exercice de la profession qui commence toutefois à se libéraliser de plus en plus ces dernières années ; avec néanmoins des résultats marqués par un rendement moins que proportionnel dans l'ensemble.

Compte tenu de ces carences, insuffisances et problèmes qui n'aident pas pour autant au développement harmonieux de la formation comptable ni à la préparation adéquate à l'exercice pratique du jugement professionnel, un certain nombre de propositions et de perspectives sont à faire dont :

- La restructuration de la formation de l'expert comptable par une standardisation quantitative et qualitative des programmes des modules enseignés et questionnés.
- Une organisation modulaire sur deux années impliquant les échelles institutionnelles locales et nationales concernées pour ce qui est des enseignements théoriques et pratiques dispensés.
- Une refonte du système actuel d'évaluation des examens ayant pour but d'encourager la transparence, d'éviter l'asymétrie de l'information, de réduire les aléas voire les risques d'erreurs d'appréciation et d'uniformiser ainsi les contenus des examens proposés et interrogés.
- Faire de cet examen, un examen ouvert qui favorise la compétence et la création mesurée d'emplois d'autant plus que le marché souffre d'un manque notable en matière d'expertise comptable pour les besoins de l'économie nationale en général et des petites et moyennes entreprises plus particulièrement.

Toute cette restructuration quantitative, qualitative à la fois analytique et empirique que nous avons proposé doit à notre avis encourager la pensée critique constructive et l'aptitude à la formation d'un bon jugement professionnel approprié et crédible pour toute la communauté.

Toutefois, il importe de mentionner ici que notre présente étude comporte certaines limites qu'il y a lieu de retracer dans les points suivants :

- D'abord, notre analyse et les conclusions tirées reposant essentiellement sur une évaluation personnelle de la qualité des examens proposés pour l'obtention du certificat d'études supérieures d'expertise comptable durant quelques années d'observation.
- Ensuite, notre évaluation reste plus au moins subjective et ce malgré l'utilisation de différents critères d'appréciation rationnels et objectifs.
- En outre, les aspects relatifs à la formation comptable pour tous les cycles de formation et de recherche universitaire demeurent à notre sens un domaine d'investigation très important qu'il faille s'y pencher ultérieurement.
- Signalons enfin, que notre recherche pionnière en la matière reste ouverte, son ampleur dépasse l'ambition de notre présent travail, mais nous espérons pour une modeste part y avoir contribué.

## ANNEXES

<b>EPREUVE DE FISCALITE SESSION PRINCIPALE 1998</b>
<b>Questions posées</b>
En utilisant au mieux la législation en matière d'avantages fiscaux, quelles seraient les conséquences fiscales de la réalisation du programme d'investissement aussi bien pour les opérateurs que pour la société « les tissages » elle-même
Indiquer le régime fiscal des opérations résultantes de l'exécution de la convention de type élaborée par la société « les tissages » dans le cadre de son nouveau système de distribution.
Déterminer les différents traitements fiscaux possibles s'appliquants aux opérations indiquées dans l'énoncé et calculer le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1997
Déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1998 sachant qu'il est attendu la réalisation d'un chiffre d'affaire globale de 6.000.000D dont 50 % à l'export et un bénéfice comptable avant impôt de 400.000D qui tient compte de 150.000D de redevance payée à hauteur de 60% par le commerçant étranger

<b>EPREUVE DE FISCALITE SESSION RATTRAPAGE 2000</b>
<b>Questions posées</b>
<b>Première Partie</b>
Dégager les conséquence fiscales résultant de l'exécution du contrat de gérance libre au niveau des sociétés contractantes ainsi qu'au niveau des actionnaires
<b>Deuxième Partie</b>
En envisageant les possibilités d'octroi d'avantages fiscaux, quel serait le régime fiscal applicable à la société « NOUR » au titre de l'ensemble de ses activités.
Préciser le sort fiscal des rémunérations servies aux prestataires sous-traitants tunisiens et étrangers aussi bien au niveau de ces derniers qu'au niveau de la société « NOUR »
Quel est le traitement fiscal des rémunérations allouées au personnel employé dans la réalisation des opérations à l'étranger entre les mains des bénéficiaires
<b>Troisième Partie</b>
Préciser si Mr Zied a le droit de contester l'arrêté de taxation relatif à l'amende et quelle procédure doit-il suivre
Rédiger le mémoire à présenter en appel en apportant les motivations de droit pouvant aboutir à l'annulation du chef de redressement

**EPREUVE DE GESTION INTEGREE**  
**SESSION RATTRAPAGE 2003**

**Questions posées**

**Première Partie**

Quel est le principal facteur clé de succès pour la production (a) de l'eau de source et (b) l'eau minérale ? Argumentez vos réponses

Quelles est la stratégie de domaine appropriée à l'activité de production de l'eau plate ? sur quoi est-elle basée ? Argumentez vos réponses

Quelle est le type de stratégie de développement envisagée par M. Ahmed ? Argumentez votre réponse.

Sur le plan stratégique, que recommandiez-vous à M.Ahmed pour réussir le démarrage de cette nouvelle activité ? Argumentez votre réponse.

**Deuxième Partie**

Quelle décision devra prendre la société si elle opte pour le schéma de financement (l'autofinancement).

Est-ce que le choix du financement mixte (schéma 1) changera la décision ?

**Troisième Partie**

Compte tenu des prix fixés et des données budgétées, à partir de quel niveau d'activité la filiale. A a intérêt à produire les sous-ensembles SE? Justifier votre réponse calculs à l'appui.

<b>EPREUVE DE GESTION INTEGREE</b> SESSION PRINCIPALE 2000
<b>Questions posées</b>
<b>Première Partie</b>
Identifier le type de coopération proposée par Ali à Paolo lors de leur rencontre à milan en 1990, ainsi que ses avantages pour « Elegant Feet »
En vous appuyant sur le rapport élaboré par Ahmed et présenté à Ali en Février 1996, analysez les cinq forces de la concurrence de porter sur le segment des chaussures en cuir en Tunisie ?
Evaluez les différentes solutions proposées par Ali à Rabeh . Laquelle vous semble la plus adaptée pour le cas de l'entreprise « Elegant Feet »
<b>Deuxième Partie</b>
Déterminez le bénéfice par action en 1995 pour chacune des trois alternatives de financement en supposant que la rentabilité des nouveaux fonds est identique à celle de l'actif total actuel de l'entreprise (bénéfice avant intérêts et impôts / Actif total), et que les nouveaux fonds seront actifs pendant toute l'année 1995. Supposez en plus que les bénéfices non répartis de l'année 1995 seront inactifs durant la même année.

<b>EPREUVE DE REVISION COMPTABLE</b> SESSION PRINCIPALE 1997
<b>Questions posées</b>
<b>Première Partie</b>
Quelles sont les précautions à prendre et les actions à entreprendre préalablement à l'acceptation du mandat du CAC ?
Traitement comptable à réserver à ces deux évènements
Quel poste des états financiers vont être touchés par ces évènements ?
Quelle serait la base d'amortissement ?
Comment pourrait-on qualifier ce changement ?
Quelles règles de traitement et de divulgation doit on observer ?
Quel traitement peut on observer à ces soldes ?
Quelles règles de divulgation doit on observer ?
Comment doit on comptabiliser cette opération ?.
Pourrait- on comptabiliser un actif incorporel à hauteur de ce montant en se basant sur la nouvelle norme comptable relative aux actifs incorporels ?
Quel serait le traitement à effectuer dans l'hypothèse de concrétisation de cette offre ?

Quelles sont sur un plan juridique les conditions de régularité de ces opérations ?

Quels traitements comptables doit on réserver à ces opérations ?

**EPREUVE DE REVISION COMPTABLE**  
SESSION RATTRAPAGE 2002

**Questions posées**

**Première Partie**

Indiquer avec précision le traitement comptable adéquat pour chacune des situations décrites dans le dossiers 1, 2 et 3

**Deuxième Partie**

Préparer une note succincte indiquant si le cabinet s'est conformé aux règles d'éthique aussi bien nationales que celles prévues par le code de l'IFAC

Préparer une note succincte indiquant pour la mission auprès du client A

Si les conclusions de l'équipe qui a entamé les travaux sont adéquats, et que les travaux effectués respectent les normes d'audit aussi bien nationales qu'internationales.

Les problèmes et risques potentiels liés à la mission et à sa continuation dans le futur, ainsi que toute mesure d'économie de coût et de réduction du temps de travail.

**Troisième Partie**

Il vous est demandé d'analyser la situation, de vous prononcer sur la régularité et de relever le cas échéant les irrégularités commises, tout en indiquant leurs conséquences.

Précisez l'attitude du CAC tant au niveau des diligences et investigations qu'au niveau de ses rapports

Pourrait-on comptabiliser un actif incorporel à hauteur de ce montant en se basant sur la nouvelle norme comptable relative aux actifs incorporels ?

Quel serait le traitement à effectuer dans l'hypothèse de concrétisation de cette offre ?

Quelles sont sur un plan juridique les conditions de régularité de ces opérations ?

Quels traitements comptables doit on réserver à ces opérations ?

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **1. OUVRAGES GENERAUX**

- YAICH ABDELRAOUF (1996), Normes, pratiques et procédures de contrôle interne.
- Le petit robert, (1990) Dictionnaire de la langue française, Paris, France.
- YAICH ABDERRAOUF, (2003) Ethique et compétences comptables, édition Raouf YAICH.
- Jean Moussé 1989, *Fondements d'une éthique professionnelle*, Les éditions d'organisation, France.
- GIBBINS MICHAEL, MASON ALISTER K, (1989) jugement professionnel et information financière, ICCA, Toronto - Canada
- FALISE MICHEL, REGNIER JEROME 1992, Repère pour une éthique d'entreprise, centre d'éthique contemporaine, Lille – France.

### **2. ARTICLES**

- FACIONE, N.G et P.A.FACIONE, (1996). Professional judgment Rating Form, Millbrae, CA, The California Academic Press.
- PETER A.FALCON, NOREEN C.FACIONE et CAROL A.F.GIANCARLO, (1999). Le jugement professionnel et la disposition à la pensée critique. Québec : les presses de l'université de Laval.
- P. FALCONE et al (1999) : « Enseigner et comprendre : le développement d'une pensée critique », les Presses de l'Université de Laval, Québec
- American philosophical Association 1990, Critical Thinking : A Statement of Expert Consensus for Purposes of Education Assessment and Instruction
- Moral Development : Advance in Research and Theory (1986)
  
- Jones et al 1995, National assessment of college student learning : Identifying the college graduates' essential skills in writing speech and listening, and critical thinking.
- GIANCARLO, C.A, 1996b The ideal critical thinker: Development of an expert Q-sort prototype, Paper presented at the American Psychological Association Meeting, Toronto – Canada.
- FACIONE, P.A et al 1995, “ The disposition toward critical thinking ”, journal of General Education.
- Newell A, 1990, Unified theories of cognition, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- King P.M, et K.S KITCHENER, 1994. Developing reflective judgment, San Francisco, CA, Jossey-bass.
- LIPMAN, M, 1987. “Some thoughts on the foundations of reflective education” , in J.B. Baron et R.J. STERNBERG, Teaching thinking skills : Theory and practice, New York, W.H Freeman.

- FACIONE P.A 1990a. The California Critical Thinking Skills Test : Technical Report # 1 – Experimental validation and content validity.
- FACIONE P.A 1990b. The California Critical Thinking Skills Test : Technical Report # 2 – Factors predictive of GT Skills.
- FACIONE P.A et N.C.Facione, 1994. The Holistic Critical Thinking scoring Rubric, Millbrae, CA, The California Academic Press.
- FACIONE, N.G et P.A.FACIONE, (1996).Professional judgement Rating Form, Millbrae, CA, The California Academic Press.
- Benner, P.,1984.From Novice to expert, Menlo Park, CA, Addison Wesley Publishing
- Gambrill, E., 1990. Critical thinking in clinical practice, san Francisco, CA, Jossey Bass

### **3. MEMOIRE D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE DIPLOMES D'ETUDES APPROFONDIES.**

- AMOUS KARIM, (2003) Le jugement professionnel de l'expert-comptable dans les missions liées aux états financiers
- Pascal Delannoy, (1991) *Réflexions éthiques sur la pratique de l'expertise comptable*, Mémoire d'expertise comptable, France.
- FERGUSON, N, 1996. Relations entre les dispositions affectives reliées à la pensée critique chez de jeunes adolescents et certaines caractéristiques d'un modèle pédagogique axé sur l'activité scientifique, Thèse de doctorat non publiée, Université de Montréal.

### **4. SITES INTERNET**

- [www.cga-Canada.org/fr/magazine/jul-aug03/ethical\\_f.htm](http://www.cga-Canada.org/fr/magazine/jul-aug03/ethical_f.htm), Intégration de l'éthique.
- [www.camagazine.com/index.cfm/ci\\_id/18172/la\\_id/2.htm](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/18172/la_id/2.htm), Le jugement professionnel ne dépend pas seulement de la compétence technique, mais aussi de l'éthique et des vertus du vérificateur.

### **5. Ministère de l'Enseignement Supérieure et de la Recherche Scientifique et de la Technologie (Direction Générale des Jurys d'Examens)**

- Examens Nationaux de Préparation du Certificat d'Etudes Supérieures d'Expertise Comptable pour les sessions principales et de rattrapages en Comptabilité, Gestion Intégrée et Fiscalité pour les années de 1997 à 2003.