



HAL
open science

LES FACTEURS EXPLICATIFS DU JUGEMENT ETHIQUE EN AUDIT : UN ETAT DE L'ART

Soraya Bel Haj Ali

► **To cite this version:**

Soraya Bel Haj Ali. LES FACTEURS EXPLICATIFS DU JUGEMENT ETHIQUE EN AUDIT : UN ETAT DE L'ART. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522324

HAL Id: halshs-00522324

<https://shs.hal.science/halshs-00522324>

Submitted on 30 Sep 2010

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

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

***LES FACTEURS EXPLICATIFS DU
JUGEMENT ETHIQUE EN AUDIT :
UN ETAT DE L'ART***

Correspondance : Soraya BEL HAJ ALI
ATER, CRG, IAE DE TOULOUSE
(Université Toulouse I)
2 rue du Doyen Gabriel Marty
31 042 Toulouse cedex 9
Tel : 06 23 85 74 06
E-mail : sourayabh@yahoo.fr

LES FACTEURS EXPLICATIFS DU JUGEMENT ETHIQUE EN AUDIT : UN ETAT DE L'ART

Résumé

La dimension non technique de l'audit n'a cessé de prendre de l'importance dans la recherche et surtout après les grands scandales impliquant les auditeurs.

Les chercheurs ont essayé d'identifier les facteurs qui influencent le jugement des auditeurs et principalement ceux qui les poussent à avoir un bon ou un mauvais jugement.

Ce travail propose une revue des travaux de recherche ayant exploré, d'une part les facteurs individuels et d'autre part les facteurs contextuels, influençant le jugement éthique des auditeurs.

La synthèse typologique proposée vise d'une part à faciliter la lecture des travaux sur cette question de recherche et d'autre part à dégager les pistes de recherche les moins exploitées.

Mots clés : audit, indépendance, jugement éthique, jugement moral, raisonnement moral, raisonnement éthique

Abstract : A literature review on audit ethical judgement

Audit non-technical dimension has begun a well-documented topic in research - especially after the major scandals involving auditors. In this field researchers are interested in identifying firstly the determinants of auditors' judgment and secondly the factors that explain judgment. Thus, this work provides a review of literature which has explored individual characteristics and contextual factors influencing auditors' ethics judgment.

This typological synthesis helps the understanding of previous works and highlights some insights for further research.

Keys words: *audit, independence, ethical judgment, moral judgment, moral reasoning, ethical reasoning.*

Introduction

Les études en théorie positive de la comptabilité, traitant par exemple la gestion des résultats, prennent comme indication de la qualité d'audit la réputation des cabinets qu'elles estiment dans la majorité des cas par l'appartenance à un grand cabinet.

Paradoxalement, les derniers scandales financiers ont impliqué ces mêmes grands cabinets comptables. Est-ce le signe de leur incompétence technique ? Nous ne le pensons pas car leur politique de recrutement et de formation satisfont les normes professionnelles et parfois les dépassent. Donc comment un auditeur réputé compétent peut être associé à ce type de scandale ? (Dans la suite de la présentation, le terme d'auditeur fait systématiquement référence au contrôleur légal des comptes.)

Cette situation contradictoire a remis la lumière sur la composante non technique de la qualité d'audit. La référence aux composantes de cette qualité permet de décliner les grands axes du comportement des auditeurs. La qualité d'audit est définie par De Angelo (1981) comme « la probabilité conjointe qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et qu'il rende compte de cette infraction ».

Si la première probabilité dépend de la compétence globale de l'auditeur (de ses capacités technologiques, de son niveau d'expertise, des procédures utilisées...), du niveau d'effort engagé dans la mission, la seconde probabilité dépend du niveau d'éthique professionnelle et d'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de son client.

Selon Bedard et al (2001), la recherche sur l'indépendance de l'auditeur peut être séparée en trois courants, psychologique, économique et sociologique. Notre recherche s'inscrit ainsi dans la lignée des études présentées dans le champ de la psychologie.

Les auditeurs sont confrontés en mission à différentes questions du type : que dois-je faire ? qu'aurais-je dû faire ? quelles sont les limites de mes actions ?

D'après Prat dit Hauret (2004) le questionnement devient moral ou éthique lorsque « les finalités des actions ainsi que les moyens pour les réaliser deviennent les objets de ce questionnement, lorsque la délibération suppose la capacité psychologique de prendre une certaine distance par rapport à une situation donnée, d'adopter un recul critique à l'égard des besoins et désirs les plus immédiats ».

Le jugement d'audit repose donc sur un raisonnement « éthique » ou « moral ». Les deux termes sont souvent mal différenciés dans la littérature parcequ'ils sont en fait par leur origine étymologique équivalents (éthique renvoie à une racine grecque et morale renvoie à une

racine latine) et il est important de les définir.

« L'éthique regroupe un ensemble de principes, de valeurs et de croyances qui dirigent la conduite des individus. Elle est recherche identitaire et a pour ambition de distinguer, par une réflexion personnelle, la bonne et la mauvaise façon d'agir.

Par rapport à la morale (qui peut être définie comme un ensemble de normes conforme à un groupe et qui s'impose à tous), l'éthique introduit une dimension supplémentaire : elle impose de donner une place à l'individu, reconnu capable de faire valoir sa parole et ses intérêts propres. » (Mercier, 2000)

Selon André Comte-Sponville (1991) la morale est le discours normatif et impératif qui résulte de l'opposition du Bien et du Mal considérés comme valeurs universelles et absolues. C'est l'ensemble de nos devoirs. La morale répond à la question "Que dois-je faire ?". Elle se veut une et universelle. Elle tend vers la vertu et culmine dans la sainteté.

L'éthique correspond à tout discours normatif mais non impératif (sans autre impératif qu'hypothétique, donc sans impératif au sens usuel du terme) qui résulte de l'opposition du bon et du mauvais considérés comme valeurs relatives. C'est l'ensemble réfléchi de nos désirs. Une éthique répond à la question "Comment vivre ?" Elle est toujours particulière à un individu ou à un groupe. C'est un art de vivre. Elle tend le plus souvent vers le bonheur et culmine dans la sagesse.

L'objet de cette recherche est de dresser un état de l'art des études menées sur les déterminants du jugement d'audit par le biais d'une typologie mettant en évidence d'une part les facteurs individuels et d'autre part les facteurs contextuels. La synthèse typologique proposée vise d'une part à faciliter la lecture des travaux sur cette question de recherche et d'autre part à ressortir les pistes de recherche les moins exploitées.

Tout d'abord, nous commencerons par exposer les facteurs individuels (§1), ensuite les facteurs contextuels (§2) et enfin nous proposerons les pistes de réflexion et de recherche à exploiter (§3).

1. Les facteurs liés à l'individu

Le concept de jugement éthique jouant un rôle important en audit, ont été empruntés à la psychologie divers cadres théoriques relatifs à la prise de décision. Le modèle de raisonnement éthique est appliqué afin de décrire les composantes clés du processus de décision éthique dans un contexte d'audit.

Les modèles relatifs au raisonnement éthique sont composés de plusieurs dimensions : la reconnaissance d'un problème éthique, le fait de porter un jugement moral et la création de l'intention qui débouche sur un comportement éthique.

Rest (1986) a montré qu'un individu doit franchir quatre étapes psychologiques pour se comporter de manière éthique. Avant tout, il doit interpréter une situation donnée comme porteuse d'un problème éthique, tout en identifiant les options possibles et leurs conséquences. Dans un second temps, l'individu doit rendre un jugement moral puis avoir la volonté de se comporter de manière éthique, même si son propre intérêt lui dicte une attitude contraire. Il doit être en outre capable de porter un jugement sur le type d'action qui est moralement acceptable, donnant ainsi une légitimité à l'attitude qu'une personne devrait avoir dans une telle situation. Enfin, l'individu doit avoir une force de caractère suffisante pour se comporter de manière conforme à son intention éthique.

Les composantes du modèle de raisonnement éthique de Rest sont profondément influencées, par de multiples variables et par leurs interactions (Jones, 1991 ; Ferrel et Gresham, 1985 ; Trevino et Weaver, 2003).

En reconnaissance de ces résultats, plusieurs chercheurs ont développé des modèles interactionnistes, incorporant au modèle de Rest, des facteurs individuels.

Ces facteurs individuels incluent :

- Les caractéristiques générales démographiques (Gilligan, 1982) et l'orientation politique (Elmer, Renwick et Malone, 1983) ;
- Le développement éthique (Thorne, 1998 ; Trevino, 1986)
- Les valeurs personnelles (Ferrel et Gresham, 1985)
- Le caractère (Thorne, 1998 ; Trevino, 1986)
- L'expérience (Bebeau, 1994 ; Hildebeitel et Jones, 1992)

De nombreuses études élaborées sur le sujet ont eu pour but d'essayer de déterminer les caractéristiques individuelles des auditeurs qui les motivent à favoriser des considérations éthiques et non - éthiques, dans le processus de décision.

Les modèles interactionnistes tiennent compte de l'importance de plusieurs variables individuelles telles que le caractère, l'expérience, les valeurs personnelles...

1.1 Caractéristiques d'ordre démographique

Plusieurs études ont été élaborées sur le rapport entre le jugement éthique des auditeurs et des caractéristiques d'ordre démographique. Deux critères en particulier ont fait l'objet de

discussions dans la littérature de la psychologie éthique : le genre et l'orientation politique.

Selon Gilligan (1982) les hommes diffèrent des femmes dans leurs comportements. Les hommes ont une perspective basée sur la justice, alors que les femmes sont plus concernées par les éthiques d'empathies et de compassions.

Les recherches empiriques dans le domaine de l'audit critiquent cependant sans cesse la position de Gilligan puisque d'après les travaux effectués aucun résultat statistique ne vient soutenir ce type de thèse (Thorne et Magnan, 2000; Bernardi et Arnold, 1997; Sweeney, 1995; Shaub, 1994; Ponemon et Gabhart, 1993; Ponemon 1992a; Armstrong, 1987).

Elmer, Renwick, et Malone (1983) focalisent leurs recherches sur l'orientation politique. D'après eux, « le raisonnement éthique et l'attitude politique ne forment qu'une seule et même chose ».

Par conséquent, le principe de développement moral cognitif élaboré par Kohlberg (1969), n'explique pas le raisonnement éthique puisque selon eux le raisonnement éthique n'est pas une complexité structurelle, mais est tout simplement une adéquation avec l'idéologie politique personnelle. Les individus ayant une orientation politique libérale (opposés aux conservateurs) ont un niveau de développement moral élevé d'après le P score du Defining issue test (DIT)¹. Dans le domaine de l'audit, les résultats empiriques publiés semblent soutenir cette thèse.

Pour conclure, la capacité des auditeurs à formuler un jugement moral peut être modérée par leur orientation politique (Eynon, Hill, et Stevens, 1997 ; et Sweeney, 1995).

1.2 Développement éthique

Ponemon (1992) défend la thèse que l'étape de l'identification du dilemme éthique par les auditeurs ou la « sensibilité éthique », est particulièrement importante en situation où les règles de conduite ne sont pas bien définies par la firme ou la profession.

Afin de mieux illustrer cette étape, nous avons choisi de vous proposer un exemple concret de situation de dilemme éthique auquel peut faire face un auditeur en mission et pour qui cela

¹ Le DIT (Defining Issues Test) est un instrument de mesure psychométrique créé par Rest en 1979 qui permet d'évaluer le niveau de raisonnement éthique d'un individu. Il s'agit d'un questionnaire auto-administré composé dans sa version complète de six problèmes éthiques face auxquels l'interviewé doit donner son avis et indiquer le degré d'importance qu'il accorde à un ensemble de concepts énoncés lors de sa prise de décision. Le traitement du questionnaire donne lieu au calcul d'un P score variant de 0 à 95. Lorsque le P score est inférieur à 27, le niveau de développement moral cognitif est au niveau pré-conventionnel, lorsqu'il est compris entre 27 et 41 il est au niveau conventionnel et lorsqu'il est supérieur à 41 il est au niveau post-conventionnel.

peut engendrer un sentiment d'hésitation quand à l'application stricte des règles comptables recommandées.

Tableau 3 : Exemple de dilemme éthique selon Prat dit Hauret (2003)

Un commissaire aux comptes s'interroge sur une éventuelle révélation de faits délictueux. Le dirigeant de l'entreprise auditée révèle au commissaire aux comptes avoir prélevé 76 225 € sur les comptes bancaires de sa société pour aider financièrement son frère dont l'entreprise au bord du dépôt du bilan doit faire face à de grosses difficultés financières. Il commet un abus de biens sociaux lié au montant débiteur de son compte courant. Mais, conscient de ne pas respecter la loi, le dirigeant fautif décide de vendre un bien immobilier personnel ce qui lui permet de rembourser la somme empruntée. La situation est donc régularisée : son compte courant d'associé présente un solde nul en fin d'année. Une application stricte de la loi et de la doctrine relatives à la révélation des faits délictueux devrait avoir pour conséquence la révélation de l'abus de biens sociaux dans la mesure où le fait délictueux est délibéré et significatif. A contrario, cette situation pose un dilemme éthique au commissaire aux comptes. En effet, la situation a été régularisée en cours d'année et les conséquences sociétales de la révélation pourraient se révéler plus préjudiciables que la non-révélation. Par ailleurs, on peut supposer qu'en cas de révélation, le mandat du commissaire aux comptes ne serait pas renouvelé à son échéance.

Selon Sweeney et Roberts (1997) et Bernardi (1994) les auditeurs ayant un niveau de développement moral cognitif élevé, mesuré par le P score du Defining Issues Test élaboré par Rest (1979), sont plus aptes à identifier les différents problèmes éthiques en audit, profondément incorporés dans le dilemme d'indépendance.

Selon eux, les auditeurs qui ont un stade de développement moral post-conventionnel² ont tendance à ne pas respecter les normes comptables préconisées. Les résultats de leur recherche mettent en évidence que les individus dont le niveau de développement moral est post-conventionnel ne sont pas affectés par d'éventuelles sanctions liées à la non application des règles. Pour ces individus, la présence ou l'absence de conséquences défavorables à leur propre intérêt, n'a pas d'incidence sur les jugements relatifs à des situations susceptibles de remettre en cause les normes d'indépendance. Une profonde sensibilité face au problème éthique, traduit une forte capacité des auditeurs à mesurer les motivations éthiques des tiers, de façon plus précise et objective.

D'après une expérience élaborée par Bernardi (1994), les capacités du manager en audit à détecter les fraudes sont modérées par le niveau de développement moral.

Ponemon et Gabhart (1993) ont montré aussi en 1990 que les auditeurs qui raisonnent au niveau conventionnel sont ceux dont les positions sont les plus strictes en matière de respect des normes d'indépendance. Ces auditeurs sont socialisés dans le sens d'une stricte

² Pour Kohlberg (1969) il existe des étapes dans l'élaboration d'un jugement moral qui sont assimilables à des stades qui s'organisent selon les lois de successibilité, d'irréversibilité et d'universalités. La théorie se compose de 6 stades regroupés par deux selon trois niveaux : niveaux pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel.

adhésion aux normes d'indépendance et sont moins sensibles à la dimension éthique d'un problème qui ne fait pas partie des normes professionnelles. En fondant leur décision uniquement sur les règles professionnelles pour résoudre les situations difficiles et complexes, ces auditeurs peuvent manquer de sensibilité pour identifier clairement les dilemmes éthiques et les conséquences potentielles de leurs décisions.

Selon Prat dit Hauret (2002), les auditeurs qui sont les plus indépendants ont donc un niveau de développement moral cognitif conventionnel. Le résultat obtenu est conforme à celui obtenu par Sweeney et Roberts (1997) qui ont montré que les auditeurs dont le niveau de développement moral est conventionnel sont ceux qui ont le niveau d'indépendance le plus fort et qui sont le plus soucieux des règles comptables.

D'après Prat dit Hauret, les auditeurs sont soucieux d'accomplir complètement leurs devoirs et leurs obligations de façon à assurer la pérennité de leur activité professionnelle et à jouer leur rôle en fonction des devoirs et des obligations qui leur ont été imposés. Ils considèrent qu'il ne leur appartient pas de s'interroger sur la nature et le bien-fondé de leurs obligations. Le niveau conventionnel se caractérise par un comportement cohérent de l'auditeur avec le groupe de ses pairs et les attentes d'une grande partie de la société.

Shaub et al (Shaub et Lawrence, 1996 ; Shaub, Finn et Munter ; 1993) utilisent, une approche théorique alternative tirée de la perspective de développement moral cognitif, afin d'étudier le rapport entre l'idéologie et la sensibilité éthique.

Shaub, Finn et Munter (1993) traitent de la relation entre l'idéologie et la sensibilité éthique à partir d'un échantillon d'auditeurs seniors et trouvent ainsi que les auditeurs ayant un niveau élevé de relativisme et d'idéalisme sont les moins habilités à reconnaître un dilemme éthique.

Dans une étude plus récente et apparentée, Shaub et Lawrence (1996) prennent pour échantillon des auditeurs ayant un niveau de risque variable, et tentent ainsi de trouver une relation entre l'idéologie éthique et le scepticisme professionnel.

L'idéologie éthique semble ainsi être corrélée à la sensibilité éthique, cependant le rapport entre l'idéologie éthique et la capacité des auditeurs à détecter les signaux d'alertes pendant une mission d'audit, n'est pas tout à fait clair.

Cohen, Pant et Sharp (1995, 1996, 2001) utilisent l'échelle éthique multidimensionnelle (MES) élaborée par Reidenbach et Robins (1988) afin d'étudier l'association entre l'orientation éthique des auditeurs et leur sensibilité.

L'orientation éthique représente le degré de variation des principes éthiques, comme par exemple l'utilitarisme, la justice et l'équité, les devoirs et les obligations, l'acceptation

culturelle, l'intérêt personnel, utilisés pour juger la situation éthique.

Contrairement au modèle stable et structuré du développement éthique élaboré par Kohlberg (1969), l'orientation éthique est basée sur une situation spécifique et ponctuelle (Reidenbach et Robin, 1988).

Selon Cohen, Pant et Sharp (1995, 1996, 2001) les auditeurs tendent à définir les actes éthiques ou non éthiques en se basant sur l'utilitarisme, la justice et l'équité, et les devoirs et les obligations.

Thorne (2000) et Massey (2002) démontrent que les jugements éthiques professionnels des auditeurs sont liés à leur propre développement éthique.

Pour conclure, la perspective de développement moral cognitif suggère que les individus ayant un niveau de développement éthique élevé soient plus sensibles aux dilemmes éthiques. Les études élaborées sur ce sujet ont aboutit au résultat suivant : « les auditeurs ayant un niveau de développement moral élevé sont plus sensibles aux transgressions en audit, incluant ainsi les éventualités de fraude ».

1.3 Valeurs personnelles

Différentes études ont été élaborées sur le rapport entre les valeurs personnelles des auditeurs et leur probabilité à identifier les dilemmes éthiques (Patterson, 2001 ; Shaub et al, 1993).

Selon Shaub, Finn et Munter (1993) le renforcement des standards éthiques est jugé par les auditeurs comme étant très important pour la légitimité de la profession comptable. Les auditeurs qui s'engagent dans la profession comptable, et pour qui l'on confie des missions d'audit, doivent être plus sensibles aux problèmes éthiques.

Bien que cet argument soit intuitivement attractif, ni Shaub et ses collègues (1993), ni même Patterson (2001) n'arrivent à prouver qu'un engagement professionnel significatif influence l'aptitude des auditeurs à identifier les problèmes éthiques. Le contraire n'a cependant pas été vérifié non plus.

Comme l'a été suggéré par Bamber et Iyer (2002), l'échelle de mesure de l'engagement professionnel et organisationnel ne prend en compte que le degré d'engagement des auditeurs pour la profession et l'organisation et ne mesure pas les valeurs spécifiques organisationnelles et professionnelles, auxquelles les auditeurs sont rattachés.

Shaub et Lawrence (1996), ont utilisé quant à eux, une mesure plus spécifique des valeurs professionnelles. Selon eux, lorsque les auditeurs accordent plus d'importance aux standards éthiques et de façon plus générale à l'éthique professionnelle, cela engendre un important

scepticisme de leur part. L'importance économique du client tend cependant à neutraliser cette sensibilité. En effet la tendance actuelle des auditeurs à adhérer aux valeurs économiques et professionnelles, influence leur capacité à identifier les dilemmes éthiques rencontrés.

Abdolmohammadi et Baker (2006) dans une étude récente ont étudié la relation entre les valeurs personnelles des professionnels comptables et le raisonnement moral. Les résultats indiquent un lien important entre les valeurs de conformité et le raisonnement moral. Les professionnels comptables préférant les valeurs de conformité ont un niveau de développement moral plus élevé.

Pour conclure, les résultats concernant le lien entre les valeurs personnelles et le jugement éthique des auditeurs sont très mitigés. Il existe cependant indéniablement un lien entre ces deux variables.

1.4 Caractères de la personnalité

Les modèles interactionnistes tiennent compte de l'importance des caractères de la personnalité (Thorne, 1998; Trevino, 1986) dans l'influence de l'intention des auditeurs d'agir moralement.

Trevino (1986) a développé un modèle qui montre que les prises de décisions éthiques s'expliquent par l'interaction de composantes individuelles et organisationnelles. Si le stade de développement moral cognitif d'un individu détermine ce que pense un individu des dilemmes éthiques, les cognitions du bien et du mal ne sont pas suffisantes pour expliquer et prédire un comportement décisionnel éthique. Des variables individuelles (force de l'ego, locus de contrôle) et contextuelles (contexte professionnel immédiat, culture organisationnelle, caractéristiques du travail) interagissent avec la composante cognitive pour déterminer la manière dont un individu risque de se comporter face à un problème éthique. Cet auteur a avancé différentes propositions relatives au raisonnement des dirigeants confrontés à des dilemmes éthiques dans leurs relations de travail. Il considère que la grande majorité des dirigeants raisonnent au niveau conventionnel. Pour apporter une réponse aux dilemmes éthiques, ils chercheraient dans leur environnement des signaux relatifs à ce qui est bien (un comportement approprié à la situation) et ce qui est mal (un comportement inapproprié). Par ailleurs, les dirigeants dont le niveau de développement moral cognitif est post-conventionnel feraient preuve d'une plus grande cohérence entre leurs jugements moraux et leurs actions morales. Enfin, le niveau de développement moral serait significativement plus élevé pour les dirigeants qui ont reçu une formation de haut niveau. Le véritable apport

du modèle est l'intégration de variables individuelles et de situations modératrices dans la relation entre le niveau de développement moral d'un individu et son comportement, éthique ou non éthique.

Tsui et Gul (1996) découvrent, que le locus de contrôle des auditeurs (Rotter, 1966) réagit réciproquement avec leur niveau de développement éthique dans l'affectation de leur intention d'agir moralement.

Windsor et Ashkanasy (1995) tirent des résultats semblables lorsqu'ils sont face à des auditeurs sous la menace de perdre des clients. Les auteurs trouvent que le développement éthique des auditeurs et leurs croyances en un monde juste affectent la probabilité des auditeurs à se plier aux demandes des clients.

La conclusion émanant de ces études est que les auditeurs ayant un fort caractère sont plus aptes à supporter la pression du client (Badaracco, 1998).

1.5 Expérience

Les chercheurs étudiant la théorie du développement moral cognitif, soutiennent la thèse selon laquelle la formation et l'expérience affecte la capacité d'un individu à identifier les dilemmes éthiques (Bebeau, 1994 ; Hildebeitel et Jones, 1992).

Néanmoins, à l'exception de Douglas, Davidson et Schwartz (2001), plusieurs recherches ont démontré l'absence de relation positive entre la formation et la capacité des auditeurs à identifier ces dilemmes (Cohen, Pant et Sharp, 2001; Karcher, 1996).

Au contraire, Cohen, Pant et Sharp (2001) découvrent, que les professionnels comptables envisagent des actions considérablement moins éthiques que celles des étudiants récemment diplômés en comptabilité, et défendent ainsi la thèse que l'expérience joue un rôle considérable dans la capacité des auditeurs à identifier un dilemme éthique.

Karcher (1996) quand à lui, trouve un lien positif entre l'âge et la sensibilité éthique des auditeurs. Il trouve ainsi, à partir de travaux effectués par Bernardi (1994), que les managers en audit ont plus de capacités à détecter les fraudes que les auditeurs seniors, il suggère alors, qu'il pourrait y avoir une relation positive entre la sensibilité éthique des auditeurs et l'expérience.

Dans une étude longitudinale datant d'une vingtaine d'années, Rest (1986) montre que l'éducation est l'un des facteurs clés dans la capacité de formulation du jugement éthique. Cependant, plusieurs résultats d'enquêtes portant sur les auditeurs aboutissent à des résultats très variés. Diverses études antérieures sont de nature descriptive, des comparaisons ont été

faites sur la base du DIT sur des personnes ayant une éducation et un statut socio-économique semblable.

Il en résulte que dans la formulation du jugement éthique, les auditeurs ont tendance à avoir un score de DIT plus faible que les non auditeurs ayant un niveau d'éducation et un statut économique similaire. Les tests sont focalisés sur des considérations d'ordre général dans le but d'aboutir à un jugement éthique (Ponemon et Gabhart, 1993; Lampe et Finn, 1992; Armstrong, 1987).

Néanmoins, il est possible que ces résultats puissent être expliqués par le parti pris (biais) politique apparent dans le DIT et la nature politique généralement conservatrice des auditeurs (Sweeney, 1995).

De même, Shaub (1994) à partir des résultats de son expérience, découvre que les étudiants des sciences humaines ont un score de DIT plus élevé que leurs équivalents d'un programme d'école de commerce plus traditionnel. Il en résulte que le fait d'intégrer l'éthique dans le programme scolaire de la comptabilité améliore ainsi la capacité des auditeurs à formuler un jugement éthique.

En effet, Ponemon et Glazer (1990) suggèrent que la « business culture », érode la qualité du jugement éthique des auditeurs. Ainsi, plusieurs études démontrent qu'intégrer l'éthique dans la comptabilité et vérifier les cours améliorent la capacité des auditeurs à formuler un jugement éthique (Sweeney, 1995).

Cependant, peu d'attentions ont été accordées aux aspects sous-jacents de l'éducation des auditeurs qui peuvent expliquer ces résultats. Il est donc difficile d'avoir un important aperçu concernant l'aspect particulier de l'éducation des auditeurs qui peut améliorer ou éroder leur capacité à formuler des jugements éthiques.

Plusieurs autres travaux se sont penchés sur le rapport entre le jugement éthique des auditeurs et leur expérience. Lorsque l'on se focalise sur les recherches élaborées sur le nombre d'années d'expérience dans le domaine de l'audit, on remarque que le rapport entre l'expérience et le DIT des auditeurs est négatif (Thorne et al, 2003 ; Ponemon 1990, 1992a, 1995; Shaub, 1994; Ponemon et Gabhart, 1993).

En résumé, ces résultats suggèrent l'importance de l'expérience dans la résolution des dilemmes éthiques par les auditeurs.

Pour apporter un plus à cette étude nous avons tenté de résumer ces études par le biais d'un tableau classant les recherches selon les étapes du jugement éthique du modèle de Rest (1986).

Tableau 1 : Classement des facteurs influençant le jugement éthique des auditeurs selon les 4 étapes du modèle de Rest (1986)

Etape du Modèle de Rest	Facteurs		Références	Position des auteurs
	individuels	Contextuels		
Identification du dilemme éthique	Niveau de développement moral		Ponemon et Gabhart, 1993	-Les auditeurs qui raisonnent au niveau conventionnel sont ceux dont les positions sont les plus strictes en matière de respect des normes d'indépendance
			Bernardi, 1994	-Les capacités du manager en audit à détecter les fraudes sont modérées par le niveau de développement moral
			Sweeney et Roberts, 1997	-Les auditeurs dont le niveau est post-conventionnel ont tendance à ne pas respecter les règles comptables préconisés
	Idéologie éthique		Shaub et Lawrence, 1996	-Le relativisme et l'idéalisme influence légèrement le scepticisme professionnel -Lien entre l'idéologie éthique et la capacité des auditeurs à détecter les signaux d'alertes pendant une mission d'audit
			Prat dit Hauret, 2007	-Lien entre l'idéologie éthique et la prise de décision d'audit
	Orientation éthique		Shaub, Finn et Munter, 1993	-L'orientation éthique influence significativement la sensibilité éthique
	Engagement professionnel et organisationnel			-Les relativistes et idéalistes ont moins de probabilité de détecter les problèmes éthiques -Pas de relation entre l'engagement professionnel et la reconnaissance d'un problème éthique
	Orientation éthique		Cohen, Pant et Sharp, 1995a, 1996, 2001	-La sensibilité éthique varie en fonction de l'orientation éthique
Education		-Les auditeurs tendent à définir les actes éthiques ou non éthiques en se basant sur l'utilitarisme, la justice/équité et les devoirs/obligations		
	Expérience professionnelle		-L'éducation n'influe pas sur les différences de sensibilité éthique -Les professionnels comptables considèrent certaines actions d'une manière moins éthique que le font les comptables fraîchement diplômés	
	Engagement professionnel / Expérience		Patterson, 2001 -Pas de relation significative entre la sensibilité éthique : l'engagement professionnel, l'expérience personnelle,	

	personnelle			l'environnement professionnel et organisationnel
	Education Age		Karcher , 1996	-Pas de relation positive entre l'éducation et la sensibilité éthique -Relation positive entre l'âge et la sensibilité éthique -Pas de relation positive entre l'éducation et la capacité à identifier les dilemmes éthiques
	Instructions éthique	Code éthique AICPA	Douglas, Davidson et Schwartz, 2001	-La sensibilité éthique est associée aux instructions éthiques et à la connaissance du code professionnel
Jugement éthique	Education Genre		Armstrong, 1987	-Le score du DIT des professionnels comptables est plus bas que celui d'autres individus semblablement instruit -Pas de différence de genre
			Thorne et Magnan, 2000	-Pas de différences significatives dans les scores du DIT ou échelle de mesure spécifique à l'audit entre les deux sexes
	Genre Orientation Politique		Sweeney, 1995	-Les professionnels comptables féminins ont un score de DIT plus élevé que leurs collègues masculins -Les libéraux ont un score de DIT plus élevé que les conservateurs
	Genre Années d'expérience	Type du cabinet	Bernardi et Arnold, 1997	-Les femmes ont un niveau de raisonnement éthique plus élevé que les hommes indépendamment du niveau et de la position de la firme -Relation positive entre le score du DIT et le nombre d'années d'expérience des femmes. Pas de lien entre les deux facteurs pour les hommes
	Genre Orientation Politique		Eynon, Hill et Stevens, 1997	- Les femmes ont un score de DIT plus élevé que les hommes -Les libéraux ont un score de DIT plus élevé que les conservateurs
	Genre Education Années d'expérience		Shaub, 1994	-Les femmes ont un score de DIT plus élevé que les hommes -L'éducation n'est pas significative -Le score du DIT est inversement lié à l'expérience des professionnels comptables
	Genre Education Années d'expérience Niveau hiérarchique		Ponemon et Gabhart, 1993,	-Pas de différences significatives -Le score du DIT des professionnels comptables est plus bas que celui d'autres individus semblablement instruits -Le score du DIT est négativement corrélé avec l'expérience -Le score du DIT des professionnels comptables Américains (Canadiens) est négativement (positivement) corrélé au niveau hiérarchique

	Genre Niveau hiérarchique		Ponemon, 1992	-Pas de différences significatives -Le score du DIT est négativement corrélé au niveau hiérarchique
	Développement éthique		Thorne, 2000 Massey, 2002	-Il existe une relation positive entre le développement éthique et la formulation du jugement éthique des auditeurs
			Lampe et Finn, 1992	- Le score du DIT des auditeurs est plus bas que celui d'autres individus semblablement instruits
	Education		Ponemon et Glazer, 1990	-Le score du DIT des étudiants et professionnels comptables issus du « liberal arts college » est plus élevé que celui des étudiants et professionnels comptables issus d'universités américaines dotées d'un programme traditionnel de gestion
	Années d'expérience		Thorne, Massey et Magnan, 2003	-Il existe une corrélation négative significative entre les années d'expérience et le jugement éthique
	Niveau hiérarchique		Ponemon, 1990 Ponemon, 1995	-Pas de relation entre le jugement éthique et le niveau hiérarchique dans la firme -Les managers et les associés ont un score de DIT plus bas que celui des comptables seniors et du reste du personnel (staff)
Intention d'agir de manière éthique	Développement éthique	Probabilité de détection	Sweeney et Roberts, 1997	-La probabilité de détection affecte les jugements d'indépendance des auditeurs dont les P score sont bas et moyens
	Développement éthique et caractère	Pouvoir de négociation des clients	Windsor et Ashkanasy, 1995	-Le développement éthique et le caractère affectent les réponses aux pressions du client -Les auditeurs qui croient dans un monde juste et dont le niveau de développement éthique est élevé tendent à résister plus aux pressions des clients contrairement aux auditeurs qui ne croient pas en un monde juste
	Développement éthique		Ponemon et Gabhart, 1990	-Le développement éthique et les pressions liés à l'emploi affectent l'indépendance des auditeurs
			Tsui et Gul, 1996	-L'interaction entre le locus de contrôle et le développement éthique influencent la probabilité des participants à répondre aux pressions des clients
	Développement éthique Engagement professionnel et organisationnel		Lord et DeZoort 2001	-La probabilité d'une certification inexacte n'est pas corrélée avec le développement éthique -Les effets positifs de l'engagement organisationnel disparaissent avec l'émergence de l'influence des pressions sociales

Comportement éthique	Développement éthique	Pression du budget temps Pression des pairs	Ponemon, 1992b	-Les auditeurs ayant un score élevé de DIT ont moins de probabilité de sous estimer leur temps de travail que ceux dont le P score est faible -Effet négatif considérable sur le comportement de sous évaluation du temps essentiellement du aux pressions de temps et des pairs, et ce en particulier pour les participants ayant un faible niveau de développement éthique
----------------------	-----------------------	--	----------------	---

Pour conclure, les facteurs individuels et leurs interactions sur le processus de décision éthique représentent une voie de recherche importante. Les recherches effectuées ont pour la majorité été fructueuses et ont aboutit à des résultats probants. Cependant le processus de décision éthique n'est pas seulement influencé par des variables individuelles. D'autres facteurs entrent en compte ; il s'agit des facteurs contextuels qui interagissent différemment dans le processus de décision éthique.

2. Les facteurs liés au contexte

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

Ces facteurs contextuels incluent :

- Le contexte de travail immédiat tel que, les pressions budgétaires et temporelles, ainsi que les récompenses et sanctions (Trevino et Weaver, 2003)
- Le contexte externe général tel que l'environnement culturel (Cohen, Pant et Sharp, 1995) incluant l'environnement organisationnel et professionnel (Trevino, 1986 ; Ferrell et Gresham, 1985)
- Les facteurs spécifiques (Jones, 1991)

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

Des études ont été élaborées sur l'influence des pairs sur le jugement éthique des auditeurs et montrent que la discussion des pairs sur les dilemmes éthiques affecte généralement le jugement des auditeurs (Thorne et Hartwick, 2001). Les résultats émanant de ces études suggèrent qu'en encourageant la discussion au sujet des dilemmes éthiques avec les pairs, cela

entraîne une amélioration du jugement éthique des auditeurs.

Plusieurs études considèrent que le jugement éthique des auditeurs varie selon les facettes plus générales du contexte externe.

2. 1 Pressions inhérentes

Deux études empiriques ont examiné le lien entre les intentions éthiques des auditeurs et les pressions inhérentes, telles que l'obéissance et la conformité, dans le contexte immédiat du travail (Lord et DeZoort, 2001 ; Ponemon et Gabhart, 1993).

Lord et DeZoort (2001) découvrent une forte relation entre la pression de l'obéissance et les intentions éthiques des auditeurs, mais ils ne trouvent pas de lien entre la pression de la conformité et les intentions éthiques des auditeurs.

De la même façon, Ponemon et Gabhart (1993) ont étudié le rapport entre, les sanctions liées à l'évaluation de la performance d'une part et les exigences de la conformité d'autre part, et les intentions des auditeurs à sous estimer le temps de travail puisqu'ils doivent faire face aux pressions budgétaires.

En 1990, ces auteurs ont montré que les auditeurs qui ont un faible niveau de développement moral cognitif sont beaucoup plus influencés par l'existence de sanctions possibles que les auditeurs qui ont un niveau élevé.

L'efficacité des règles et des sanctions incitant au comportement d'indépendance désiré, dépend du processus de jugement moral des auditeurs. La présence d'une sanction potentielle pour un comportement non indépendant influence plus les auditeurs dont le jugement moral est peu développé. La théorie du développement moral prévoit que les auditeurs qui sont au stade pré-conventionnel sont indépendants si les sanctions prévues pour des comportements non indépendants excèdent les bénéfices potentiels. Quant aux auditeurs dont le niveau de développement moral est au niveau conventionnel, sont moins sujets aux sanctions possibles, mais plus sensibles aux normes de référence du groupe et au respect des normes d'indépendance définies par la profession ou le cabinet. A contrario, les auditeurs qui ont développé une aptitude à raisonner au niveau post-conventionnel sont moins sensibles aux normes du groupe de référence mais plus sensibles à la dimension éthique du problème posé. Ces différences entre les auditeurs justifient la mise en place d'un ensemble de moyens favorisant et préservant l'indépendance des auditeurs.

Selon Lord et DeZoort (2001) les intentions des auditeurs, d'adhérer aux pressions du client, ne sont pas en rapport avec leur engagement organisationnel (caractéristique individuelle). Lorsqu'ils font face aux pressions de l'obéissance ou aux pressions de la

conformité. Néanmoins, lorsque les auditeurs ne sont pas confrontés aux pressions d'obéissance ou de conformité, leurs intentions de se plier aux exigences du client sont modérées par leur engagement organisationnel. Cela démontre donc que les influences sociales peuvent confondre l'effet d'engagement organisationnel aux intentions éthiques des auditeurs.

La recherche dans le domaine de l'audit suggère en outre qu'en plus des pressions, le contexte externe plus large peut aussi affecter les intentions éthiques des auditeurs.

Sweeney et Roberts (1997) découvrent une interaction entre la taille de l'entreprise et le développement éthique. Ils démontrent que l'environnement organisationnel joue un rôle important dans l'intention des auditeurs d'agir moralement. Selon eux, les auditeurs employés par de grandes et moyennes entreprises, dont le niveau de développement moral cognitif est conventionnel, ont une forte probabilité de se plier aux demandes des clients en dépit de l'absence de motivations économiques. Ils ont donc tendance à ne pas respecter les normes comptables préconisées. Ils suggèrent que, comme les auditeurs de niveau conventionnel ont tendance à se conformer aux normes du groupe, la culture d'entreprise est de s'accommoder aux demandes du client. Ces résultats sont conformes avec ceux de Windsor et Ashkanasy (1995) qui ont montré que les auditeurs de niveau conventionnel sont ceux qui résistent le moins aux pressions économiques du client.

Toujours selon Sweeney et Roberts (1997) les auditeurs qui ont un stade de développement moral post-conventionnel ont tendance à ne pas respecter les normes comptables préconisées. Ils mettent en évidence que les individus dont le niveau de développement moral est post conventionnel ne sont pas affectés par d'éventuelles sanctions liées à la non application des règles. Pour ces individus, la présence ou l'absence de conséquences défavorables à leur propre intérêt, n'a pas d'incidence sur les jugements relatifs à des situations susceptibles de remettre en cause les normes d'indépendance. Leur résultat sont encore cohérents avec ceux de Windsor et Ashkanasy (1995) qui ont montré que les auditeurs, dont le développement moral est post-conventionnel sont indifférents aux pressions économiques de leurs clients lorsqu'ils donnent leur opinion sur des situations délicates.

Shafer, Morris et Ketchand (1999, 2001), examinent le rapport entre l'intensité éthique et les intentions des auditeurs d'agir moralement. Ils démontrent que dans des situations de forte intensité éthique, les auditeurs montrent une faible probabilité de se plier aux pressions exercées par le client, contrairement aux situations de faible intensité, où ils paraissent plus vraisemblablement s'y plier.

La sensibilité éthique est aussi influencée par l'environnement professionnel. A ce jour, les recherches élaborées sur ce rapport, ont limité l'environnement professionnel des auditeurs à l'application d'une seule variable qui est le « Code éthique » ou le « code de déontologie » (Douglas, Davidson et Shwartz, 2001).

Ce courant de recherche a montré que les auditeurs identifient les dilemmes éthiques couverts par le Code, qui semble réduire l'ambiguïté et facilite l'identification des problèmes éthiques, inclus explicitement dans ce dernier.

D'après le modèle de Patterson (2001), l'environnement organisationnel n'est pas un facteur de cause important.

En effet selon Douglas, Davidson et Shwartz (2001), l'environnement organisationnel a seulement un effet indirect sur l'identification du dilemme éthique par les auditeurs.

Bien que ces résultats soient contraires aux attentes, il est cependant possible que les mesures n'aient pas capturé les traits qui façonneraient suffisamment la sensibilité éthique.

Plusieurs études considèrent alors, que le jugement éthique des auditeurs est différent selon les facettes plus générales du contexte externe.

D'autres recherches ont été élaborées sur le rapport différentiel entre le contexte national et la sensibilité éthique des auditeurs.

Cohen, Pant et Sharp (1995a, 1995b) utilisent le MES³ dans le but de répartir les différences de la pluralité des cultures dans la sensibilité éthique des auditeurs.

D'après leur expérience, la sensibilité éthique varie, selon le degré d'individualisme et de la distance hiérarchique, reflétée par la culture du pays. Aux États-Unis, les auditeurs sont influencés par leur culture fondée sur un degré d'individualisme élevé et une faible distance hiérarchique.

Contrairement aux auditeurs Américains, les auditeurs d'Amérique du Sud dont la culture reflète un degré de collectivisme élevé et une forte distance hiérarchique, ont tendance à agir de manière plus éthique (Hofstede, 2001). Les résultats sont en accord avec les recherches déjà effectuées sur la psychologie des croisements culturels. Ces études prouvent qu'en dépit de la nature universelle des valeurs éthiques (Rest, 1994), les différences de culture engendrent des degrés de variation des valeurs (Dr Chiulien Chuang, 2005 ; Hofstede, 2001).

³ Multidimensional Ethical Scale ou échelle éthique multidimensionnelle, est élaborée par Reidenbach et Robins (1988) afin d'étudier l'association entre l'orientation éthique des auditeurs et leur sensibilité.

Ponemon et Gabhart (1993) et Thorne, Massey et Magnan (2003) découvrent que le jugement éthique spécifique des auditeurs Canadiens diffère de celui des auditeurs Américains. En 2001, Tsui et Windsor (2001) trouvent aussi une différence dans le cadre d'une comparaison Chine-Australie.

Une des explications de ces différences, est proposée par Arnold, Bernardi et Neidermeyer (1999). Ils découvrent que les auditeurs des pays à fort niveau d'individualisme (Hofstede, 2001) considèrent plus les facteurs qui sont en rapport avec leur propre intérêt quant à la formulation du jugement éthique. Inversement, les auditeurs des pays à faible niveau d'individualisme considèrent moins les facteurs en rapport avec leur propre intérêt.

Arnold, Bernardi et Neidermeyer (1999) emploient une structure théorique légèrement différente. D'après leurs enquêtes les différences d'ordre national dans le jugement éthique des auditeurs peuvent être attribuées aux différences de l'environnement institutionnel national. Leurs résultats suggèrent qu'en comparaison à des auditeurs provenant de pays à faible indice de litige, les auditeurs provenant de pays à fort indice pensent, « que compter sur les règles d'audit n'a pas trop d'importance » pour formuler un jugement éthique.

Donc, la recherche existante montre l'importance du contexte institutionnel national dans l'influence du jugement éthique des auditeurs.

De même, Kohlberg (1984) indique que la culture éthique ou le climat organisationnel influence directement le jugement éthique.

Dans un examen de l'importance du climat éthique, Ponemon (1992a) démontre que le rapport négatif qu'il trouve entre l'expérience et le score du DIT des auditeurs, est le résultat du processus de sélection-socialisation des cabinets comptables.

Pour conclure, selon lui, la culture éthique des cabinets d'audit peut frustrer les auditeurs dans leur capacité à formuler « de meilleurs jugements éthiques ».

Bernardi et Arnold (1997), Eynon et al (1997), Jeffrey et Weatherholt (1996) et Windsor et Ashkanasy (1996) soutiennent l'idée de l'importance de la culture éthique de l'entreprise qui prime sur la capacité des auditeurs à formuler « de meilleurs jugements éthiques ».

2.2 Facteurs spécifiques

L'investigation des études sur le rapport entre les facteurs spécifiques du problème et la sensibilité éthique des auditeurs a été principalement élaborée par Jones (1991).

D'après Jones (1991), les individus identifient plus facilement les problèmes éthiques de forte intensité. L'intensité éthique est une construction multidimensionnelle qui comprend

la magnitude des conséquences, le degré de consensus social, la probabilité qu'un mal aura lieu, la relation temporelle directe, l'imminence du préjudice, et la concentration sur le résultat.

En accord avec la proposition de Jones (1991), Karcher (1996) découvre que les interviewés sont plus aptes à identifier un problème éthique si les conséquences, et en particulier les conséquences légales ou professionnelles, sont sévères.

Dans le même contexte, Shaub et Lawrence (1996), affirment que les auditeurs qui exposent les plus hauts niveaux de scepticisme professionnel, sont ceux qui sont confrontés aux problèmes d'audit à grands risques.

Pour conclure, les résultats présentent un rapport positif entre la magnitude des conséquences et l'identification des dilemmes éthiques par les auditeurs.

Tableau 2 : Classement des facteurs influençant le jugement éthique des auditeurs selon les 4 étapes du modèle de Rest (1986)

Etape du Modèle de Rest	Facteurs		Références	Position des auteurs
	individuels	Contextuels		
Identification du dilemme éthique	Idéologie éthique Ethique professionnelle	Risque d'audit	Shaub et Lawrence, 1996	-Un niveau élevé de risque d'audit est associé à un niveau élevé de scepticisme professionnel
	Orientation éthique	Culture nationale	Cohen, Pant et Sharp, 1995, 1996	-La sensibilité éthique varie en fonction du degré, d'individualisme et de distance hiérarchique, de la culture nationale -Les auditeurs sont plus attentifs aux actions culturellement ou traditionnellement inacceptables et moins attentifs quand aux situations éthiques non mentionnées par les règles professionnelles
	Engagement professionnel / Expérience personnelle	Influence des pairs	Patterson, 2001	-Pas de relations significatives entre la sensibilité éthique : l'engagement professionnel, l'expérience personnelle, l'environnement professionnel et organisationnel
	Instructions éthiques	Code éthique AICPA Culture d'entreprise	Douglas, Davidson et Schwartz, 2001	-La sensibilité éthique est associée aux instructions éthiques et à la connaissance du code professionnel -La culture d'entreprise influence indirectement la sensibilité éthique

	Education Age	Intensité éthique	Karcher , 1996	-La sensibilité éthique est influencée par la gravité des conséquences associées aux dilemmes éthiques
		Intensité éthique	Shafer, Morris et Ketchand, 2001	-La sensibilité éthique est significativement influencée par l'intensité éthique
		Intensité éthique	Ketchand, Morris et Shafer, 1991	-L'intensité éthique d'un dilemme est significativement influencée par la sensibilité éthique et la perception de l'acceptabilité éthique d'un rapport financier critique
Jugement éthique	Genre Orientation politique Expérience des dilemmes éthiques	Culture nationale	Hill, Stevens et Clarke, 1998	-Les femmes ont un score de DIT plus élevé que les hommes et ce dans plusieurs pays -Les libéraux Irlandais et Américains ont un score de DIT plus élevé que les conservateurs -Pas de différences nationales significatives de jugement éthique
	Genre Années d'expérience	Type du cabinet	Bernardi et Arnold, 1997	-Les femmes ont un niveau de raisonnement éthique plus élevé que les hommes indépendamment du niveau et de la position de la firme -Différence significative dans le score de DIT parmi les 5 cabinets étudiés
	Genre Orientation Politique	Type du cabinet	Eynon, Hill et Stevens, 1997	-Les femmes ont un score de DIT plus élevé que les hommes -Les libéraux ont un score de DIT plus élevé que les conservateurs
	Niveau hiérarchique	Culture nationale	Ponemon et Gabhart, 1993,	-Le score du DIT des professionnels comptables Américains (Canadiens) est négativement (positivement) corrélé au niveau hiérarchique
	Années d'expérience	Contexte institutionnel national	Thorne, Massey et Magnan, 2003	-Il existe une corrélation négative significative entre les années d'expérience et le jugement éthique des professionnels comptables Canadiens et Américains -Pas de différences de jugement d'audit significatives dans la résolution de dilemmes spécifiques à l'audit mais les Américains utilisent délibérément un niveau de jugement plus élevé que celui des Canadiens
		Culture nationale	Tsui et Windsor, 2001 Tsui, 1996	-Les auditeurs Australiens ont un score de DIT plus élevé que les auditeurs Chinois
		Culture nationale	Arnold, Bernardi et Neidermeyer, 1991	-Les auditeurs provenant de pays à fort degré d'individualisme font plus attention aux facteurs liés à l'intérêt personnel -Plus le niveau d'individualisme est élevé et plus les auditeurs

				s'appuient sur leur jugement professionnel au détriment des actionnaires
		Culture éthique Socialisation	Ponemon, 1992a	-Le niveau de développement moral d'un auditeur augmente ou diminue selon l'environnement moral du cabinet d'audit. Les auditeurs dont le score de DIT est trop faible ou trop élevé quittent en général le cabinet. Les auditeurs dont le niveau de développement moral est proche de celui des dirigeants ont plus de chance d'être promus au sein du cabinet
		Culture du cabinet	Windsor et Ashkanasy, 1996	-Relation négative entre le score de DIT et le niveau d'agressivité culturelle du cabinet
Intention d'agir de manière éthique	Développement éthique	Probabilité de détection Taille de la firme	Sweeney et Roberts, 1997	-La probabilité de détection affecte les jugements d'indépendance des auditeurs dont les P score sont bas et moyens -Le développement éthique et la taille du cabinet interagissent sur l'influence de recommandation de divulgation ; Les auditeurs de niveau conventionnel provenant de grands ou moyens cabinets ont plus de probabilité d'adhérer aux suggestions des clients
	Développement éthique et caractère	Pouvoir de négociation des clients	Windsor et Ashkanasy, 1995	-Le développement éthique et le caractère affectent les réponses aux pressions du client -Les auditeurs qui croient en un monde juste et dont le niveau de développement éthique est élevé tendent à résister plus aux pressions des clients contrairement aux auditeurs qui ne croient pas en un monde juste
	Développement éthique	Probabilité de détection	Ponemon et Gabhart, 1990, 1993	-Le développement éthique et les pressions liés à l'emploi affectent l'indépendance des auditeurs -Les auditeurs ayant un score élevé de DIT ont moins de probabilité de sous estimer leur temps de travail et de terminer prématurément leur mission que ceux dont le P score est faible, lorsqu'ils sont face à des pénalités pour mauvaise performance
	Développement éthique Engagement professionnel et organisationnel	Pression d'obéissance et de conformité	Lord et DeZoort 2001	-La probabilité d'une certification inexacte n'est pas corrélée avec le développement éthique -Les effets positifs de l'engagement organisationnel disparaissent avec l'émergence de l'influence des pressions sociales

		Intention éthique	Shafer, Morris et Ketchand, 2001	-La probabilité d'un dommage et l'ampleur des conséquences ont un effet significatif sur l'intention des auditeurs d'exercer leur jugement éthique
Comportement éthique	Développement éthique	Pression du budget temps Pression des pairs	Ponemon, 1992b	-Les auditeurs ayant un score élevé de DIT ont moins de probabilité de sous estimer leur temps de travail que ceux dont le P score est faible. -Effet négatif considérable sur le comportement, de sous évaluation du temps essentiellement du aux pressions de temps et des pairs, et ce en particulier pour les participants ayant un faible niveau de développement éthique

3. Pistes de réflexion et de recherche

En audit, le jugement moral des auditeurs est apparenté à la formulation d'un jugement professionnel (Thorne, 1998). Une fois le dilemme éthique identifié, l'auditeur met en place une stratégie visant à résoudre ce dilemme. C'est à ce moment que l'auditeur identifie la règle d'action moralement justifiable et décide alors de la manière dont le dilemme devra être résolu.

La majorité des études en audit, portant sur le jugement éthique des auditeurs, utilisent le DIT (Rest, 1979) dans l'élaboration de leurs enquêtes.

Dans cette recherche, les auditeurs ayant le plus haut niveau de DIT, c'est à dire un fort P score, sont considérés comme ayant " un meilleur jugement éthique " que ceux ayant un faible niveau de DIT et donc par conséquent un faible P score.

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

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

De plus, le modèle de Kohlberg ne traite pas des actions qu'un individu va entreprendre mais de son raisonnement pour entreprendre telle ou telle action.

La recherche s'est concentrée principalement sur les facteurs individuels, en mettant moins

l'accent sur l'association entre les facteurs contextuels et le processus de raisonnement éthique des auditeurs.

Notre article montre aussi que les recherches antérieures sur le processus de raisonnement éthique des auditeurs sont basées principalement sur des études descriptives qui établissent le lien entre une variété de caractéristiques individuelles et le développement éthique. Par conséquent, les critiques antérieures concernant les recherches élaborées sur l'éthique en audit sont fondées sur l'utilisation excessive de méthodologies d'enquêtes (Gaa, 1996).

Néanmoins, avec le développement de cette discipline, on distingue une progression des méthodologies de recherche, puisque l'on est passé d'une recherche basée sur les enquêtes à une approche plus expérimentale. Cependant, afin d'enrichir notre compréhension du processus de raisonnement éthique des auditeurs, il est requis d'atteindre un développement plus poussé dans la discipline, en ayant recours à des approches techniques supplémentaires, telles que des études de terrain et des entretiens plus approfondis. La recherche qualitative pourrait par exemple se montrer particulièrement utile dans l'estimation des valeurs morales des auditeurs et leurs justifications dans la prise de décisions importantes, telles que l'acceptation et la rétention de clients douteux.

Outre les problèmes méthodologiques, on remarque à travers cette revue de littérature, que des recherches supplémentaires sont nécessaires, et essentiellement en rapport avec trois facteurs clés.

D'abord, bien que plusieurs études observent des différences culturelles dans les différentes parties du processus de raisonnement éthique des auditeurs, nous avons tout de même besoin de percevoir la où les causes sous jacentes aux différences observées. Il serait utile par exemple, de créer des programmes de formations internationales pour mieux comprendre les raisons des différences du P score du DIT des auditeurs (prolongement de la comparaison Chine-Australie, Tsui et Windsor, 2001).

Ensuite, depuis que plusieurs auditeurs sont soumis aux pressions du temps pour achever des missions d'audit, des études qui incorporent des facteurs contextuels et individuels sont nécessaires pour mieux comprendre le processus de raisonnement éthique des auditeurs. Des recherches supplémentaires sont ainsi nécessaires pour comprendre comment ce type de pression réagit avec les facteurs individuels, tels que la formation et l'expérience, dans le processus de raisonnement éthique des auditeurs. De nombreuses recherches sont nécessaires aussi pour étudier la relation entre le caractère et le contexte pris ensemble et d'autres facteurs, car il existe une importante base théorique permettant d'étudier le rapport

entre le caractère et le processus de raisonnement éthique des auditeurs (Thorne, 1998 ; Trevino, 1986) ; Mais aussi parce que les recherches empiriques à ce jour indiquent que l'influence du contexte sur le raisonnement éthique des auditeurs est modérée par le caractère de ces derniers (Tsui et Gul, 1996 ; Windsor et Ashkanasy, 1996).

Enfin, il y a un besoin réel de recherches analysant empiriquement les actions et les comportements éthiques des auditeurs. Des recherches supplémentaires sur les dénonciations par les auditeurs sont nécessaires compte tenu des exigences précises données par la Sarbanes-Oxley dans l'acte de 2002.

Une autre piste de recherche peut être empruntée à la méthodologie des sciences naturelles consistant à former des groupes ou des échantillons témoins. Cette technique peut être utilisée pour étudier l'impact de la mission sur le comportement éthique.

Le contexte français des professionnels comptables revêtant une double casquette expert comptable/commissaire aux comptes, offre une considérable opportunité pour analyser les différences dans le comportement éthique entre un expert comptable face au même dilemme éthique en étant simple conseiller comptable ou en étant tenu par mission légale.

Nous voulons insister en conclusion de cette section sur le manque important d'études qualitatives. Les liens prouvés entre différents facteurs et le jugement épurent à coup de méthodologies quantitatives la complexité de cet objet foncièrement humain et rhétorique. Des recherches qualitatives décrivant des processus cognitifs, offriront plus de compréhension et permettront de développer des actions pertinentes, afin de faire prendre conscience les professionnels comptables, des problématiques éthiques.

Conclusion

A la différence de ce qui se passe dans les pays anglo-saxons, peu de recherches françaises et francophones s'intéressent à l'audit. Pourtant reconnu comme un véritable domaine de recherche, l'audit présente de nombreuses voies de réflexion d'ordre général.

De plus, comme le soulignent Bédard et al (2001), les spécificités du contexte français de la certification légale des comptes ne permettent pas d'envisager une simple réplique des études anglo-saxonnes. En ce sens, l'objet de cet article a été de mettre en avant les recherches déjà effectuées sur le jugement éthique en audit et de souligner ainsi les voies de recherches françaises les plus utiles à explorer.

Force est de constater tout de même, la difficulté de faire de la recherche en audit. Il s'agit d'une activité complexe, pluridisciplinaire, exercée dans un milieu feutré, par des professionnels soumis au secret professionnel et à concurrence de plus en plus vive, dans un contexte de mise en cause et de scandales à répétition. Le chercheur en audit rencontre souvent des difficultés pour collecter toutes les informations dont il a besoin pour mener à bien son travail de recherche (Bertin, 2002).

Mis à part toutes ces difficultés, il est tout de même primordial que les recherches en audit se développent significativement.

Les efforts pour harmoniser les normes d'audit sont considérables. L'accent est mis sur les avantages de l'application des règles similaires dans tous les pays : il s'agit d'un moyen visant à améliorer la comparabilité des états financiers de différents pays, ce qui facilite par conséquent le développement des marchés financiers internationaux. Il est important alors de comparer les pratiques, les normes, l'indépendance...

Nous remarquons toutefois une effervescence de la recherche dans ce domaine, néanmoins de nombreuses avancées sont encore possibles.

Des travaux sur l'influence des différences culturelles, sur la perception de l'indépendance de l'auditeur et sur les processus psychologiques représentent un terrain assez riche et peu expérimenté.

Les règles d'audit sont souvent semblables dans plusieurs pays cependant des différences dans l'application peuvent intervenir en raison de facteurs économiques, politiques et socio culturels (comparaison Nord-Sud).

L'utilité de ces travaux représente une importance considérable aux organismes professionnels dont les objectifs portent sur l'harmonisation des normes et des formations d'audit. Ils sont aussi susceptibles de remettre en cause les hypothèses faites par les cabinets d'audit internationaux, selon lesquelles il serait possible d'unifier les procédures d'audit et le code d'éthique professionnelle.

Bibliographie

- ABDOLMOHAMMADI M.J. ET BAKER C.R. (2006), «Accountants' Value Preferences and moral reasoning», *Journal of Business Ethics*, vol.69, pp. 11-25.
- ARMSTRONG M.B. (1987), «Moral development and accounting education», *Journal of Accounting Education, Printemps*, pp. 27-3.
- ARNOLD D., BERNARDI R. ET NEIDERMEYER P. (1999), «The effect of independence on decisions concerning additional audit work: A European perspective», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 18, pp. 45-67.
- COMTE-SPONVILLE, A. (1991), «Morale ou Éthique », *Lettre internationale*, N° 28, printemps.
- BADARACCO J. (1998), «The discipline of building character», *Harvard Business Review*, Vol.76 (2), pp. 114-125.
- BAMBER M. ET IYER V. (2002), «Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict? », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.21 (2), pp.21-38.
- BEBEAU M. (1994), Influencing the moral dimensions of dental practice, In *Moral Development in the Professions*, ed. J. Rest and D. Narvaez, pp. 121-146. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- BEDARD J., GONTHIER-BESACIER N. ET RICHARD C. (2001), Quelques voies de recherche Française en audit , ed R. Teller et P. Dumontier *Faire de la recherche en comptabilité financière*. FNGE – Vuilbert, pp.55-83.
- BERNARDI R. (1994), « Fraud detection: The effect of client integrity and competence on auditor cognitive style », *Auditing: A Journal of Practice and theory*, vol.13 (Supplement), pp. 68-84.
- BERNARDI R. ET ARNOLD D. (1997), « An examination of moral development within public accounting by gender, staff level and firm », *Contemporary Accounting Research*, vol 4, pp. 653-668.
- BERTIN E. (2002), «La formation à l'audit : déterminants, contenu et voies de recherche », *Acte du 23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.
- COHEN, PANT ET SHARP (1995a), « An exploratory examination of international differences in accountants' ethical perceptions », *Behavioral Research in Accounting*, vol.7, pp. 37-64.
- COHEN, PANT ET SHARP (1995b), « An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments », *Research in Accounting Ethics*, vol 1, pp. 97-126.
- COHEN, PANT ET SHARP (1996), « Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian accountants », *Behavioral Research in Accounting*, vol 8 (Supplement), pp. 98-119.
- COHEN, PANT ET SHARP (2001), « An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals », *Journal of Business Ethics*, vol 30, pp. 319-336.
- DE ANGELO L.E. (1981), « Audit size and audit quality », *Journal of Accounting and economics*, vol. 3, pp. 183-199.
- DOUGLAS, DAVIDSON R. ET SCHWARTZ B. (2001), « The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments », *Journal of Business Ethics*, vol. 34, pp. 101-121.
- Dr CHIULIEN C. (2005), « The ethical abilities of Accounting students », *The Journal of American Academy of Business*, Cambridge, pp. 200-207.
- ELMER N., RENWICK S. ET MALONE B. (1983), « The relationship between moral reasoning and political orientation », *Journal of Personality and Social Psychology*, vol. 45 (5), pp. 1073-1080.
- EYNON G., HILL N. ET STEVENS K. (1997), « Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession », *Journal of Business Ethics*, vol. 16, pp. 1297-1309.
- FERRELL O. ET GRESHAM L. (1985), « A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing », *Journal of Marketing*, vol. 49, pp. 87-96.
- GAA J.C. (1996), « Ethics research and research ethics », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8 (Supplement), pp. 12-23
- GILLIGAN C. (1982), « In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development », Cambridge, MA: Harvard University Press.
- HILTEBEITEL K. ET JONES S. (1992), « An assessment of ethics instruction in accounting

- education», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 37-46.
- HOFSTEDE G. (1980), *Culture's Consequences*, Beverly Hills, CA: Sage.
- HOFSTEDE G. (2001), *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, (2nd ed.) London: Sage.
- JEFFREY C. ET WEATHERHOLT N. (1996), « Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: A study of CPAs and corporate accountants », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, pp.8-31.
- JONES T. (1991), « Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model », *Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 366-395.
- KARCHER J. (1996), « Accountants' ability to discern the presence of ethical problems », *Journal of Business Ethics*, vol. 15, pp. 1033-1050.
- KETCHAND A., MORRIS R. ET SHAFER W. (1999), « An analysis of the role of moral intensity in auditing judgments », *Research on Accounting Ethics*, vol. 5, pp. 249-270.
- KOHLBERG L. (1969), Moral stages and moralization: The cognitive-developmental approach to socialization, In *Handbook of Socialization Theory and Research*, ed. D. Goskin, pp. 347-480. Chicago: Rand McNally.
- KOHLBERG L. (1984), *Essays in Moral Development, Vol 2, The Psychology of Moral Development*, San Francisco: Harper and Row.
- LAMPE J. ET FINN D. (1992), « A model of accountants' ethical decision processes », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, pp. 33-59.
- LORD A. ET DEZOORT F.T. (2001), « The impact of commitment and moral reasoning on accountants' response to social influence pressures », *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, pp. 215-235.
- MASSEY D. (2002), « The importance of context in investigating auditors' moral abilities », *Research on Accounting Ethics*, vol. 8, pp.195-247.
- Mercier S. (2000), « La formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol 3, n°3, pp. 101-123.
- PATTERSON D. (2001), « Causal effects of regulatory, organizational, and personal factors on ethical sensitivity », *Journal of Business Ethics*, vol. 30, pp.123-159.
- PONEMON L. (1990), « Ethical judgments in accounting: A cognitive-developmental perspective », *Critical Perspectives in Accounting*, vol. 1, pp. 191-215.
- PONEMON L. (1992a), « Ethical reasoning and selection-socialization in accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, pp. 239-258.
- PONEMON L. (1995), « The objectivity of accountant litigation support judgments », *The Accounting Review*, vol. 70, pp. 467-488.
- PONEMON L. ET GABHART D. (1990), « Accountant independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence », *Contemporary Accounting Research*, vol. 7, pp. 227-251.
- PONEMON L. ET GABHART D. (1993), « Ethical Reasoning in Accounting and Auditing », Vancouver: Canadian General Accountants' Research Foundation.
- PRAT DIT HAURET C. (2002), « Développement moral cognitif et comptabilité », *Cahier de recherche du CRECCI*, IAE de Bordeaux.
- PRAT DIT HAURET C. (2003), « Audit et développement moral cognitif », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 6, N° 3, septembre, p. 117 – 136.
- PRAT DIT HAURET C. (2004), « Ethique et audit », *Cahier de recherche du CRECCI*, IAE de Bordeaux.
- PRAT DIT HAURET C. (2007), « Ethique et décisions d'audit », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13, vol 1, Juin, pp. 69-86.
- REIDENBACH R. E. ET ROBIN D.P. (1988), « Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities », *Journal of Business Ethics*, vol. 7, pp. 871-879.
- REST J. (1979), *Development in Judging Moral Issues*, Minneapolis, MN: University of Minnesota Press.
- REST J. (1986), *Moral Development : Advances in Research and Theory*, New York: Praeger Press.
- REST J. (1994), Background theory and research, In *Moral Development in the Professions*, ed. J. Rest and D. Narvaez, pp.1-26, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- ROTTER J. (1966), « Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement », *Psychological Monographs*,

- vol. 80, n°1, n° 609, Washington: American Psychological Association.
- SHAFER W., MORRIS R. ET KETCHAND A. (1999), « The effects of formal sanctions on accountant independence », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 18 (Supplement), pp. 85-101.
- SHAFER W., MORRIS R. ET KETCHAND A. (2001), « Effects of personal values on auditors' ethical decisions », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 14 (3), pp. 254-277.
- SHAUB M. (1994), « An analysis of factors affecting the cognitive moral development of accountants and auditing students », *Journal of Accounting Education*, vol.12, pp. 1-24.
- SHAUB M., FINN D. ET MUNTER P. (1993), «The effects of accountants' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity», *Behavioral Research in Accounting*, vol. 5, pp.145-169.
- SHAUB M. ET LAWRENCE J. (1996), « Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8 (Supplement), pp. 124-157.
- SWEENEY J. (1995), « The moral expertise of auditors: An exploratory analysis », *Research on Accounting Ethics*, vol. 1, pp. 213-234.
- SWEENEY J. ET ROBERTS R. (1997), « Cognitive moral development and auditor independence », *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, pp. 337-352.
- THORNE L. (1998), « The role of virtue on accountants' ethical decision making », *Research on Accounting Ethics*, vol. 4, pp.291-308.
- THORNE L. (2000), « The development of context-specific measures of accountants' ethical reasoning », *Behavioral Research in Accounting*, vol.12, pp. 139-170.
- THORNE L. ET HARTWICK J. (2001), « The directional effects of discussion on accountants' moral reasoning », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, pp. 337-362.
- THORNE L. ET MAGNAN M. (2000), « Canadian public accountant moral development and domain specific reasoning », *Research on Accounting Ethics*, vol. 7, pp. 177-196.
- THORNE L., MASSEY D. ET MAGNAN M. (2003), « Institutional context and auditors' moral reasoning: a Canada-USA comparison», *Journal of Business Ethics*, vol. 43(4), pp. 305-321.
- TREVINO L.K. (1986), « Ethical decision making in organizations: A person-situation integrationist model », *Academy of Management Review*, vol.11, n° 3, pp. 601-617.
- TREVINO L.K. ET WEAVER G. (2003), *Managing Ethics in Business Organizations: Social Scientific Perspectives*, Stanford: Stanford Business Books.
- TSUI J. (1996), « Auditors' ethical reasoning: some audit conflict and cross cultural evidence », *International Journal of Accounting*, vol.31 (1), pp. 121-133.
- TSUI J. ET GUL F. (1996), «Auditors' behavior in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning», *Accounting Organizations and Society*, vol. 21, pp.41-51.
- TSUI J. ET WINDSOR C. (2001), « Some cross-cultural evidence on ethical reasoning », *Journal of Business Ethics*, vol. 31(May), pp.143-150.
- WINDSOR C. ET ASHKANASY N. (1995), « The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on accountant independence », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, pp. 701-720.
- WINDSOR C. ET ASHKANASY N. (1996), « Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8 (Supplement), pp. 80-97.