



HAL
open science

PRESENTATION DE LA THEORIE DU DEVELOPPEMENT MORAL COGNITIF ET DE SES APPORTS POSSIBLES DANS LES ETUDES SUR L'AUDIT

Christian Prat Dit Hauret

► **To cite this version:**

Christian Prat Dit Hauret. PRESENTATION DE LA THEORIE DU DEVELOPPEMENT MORAL COGNITIF ET DE SES APPORTS POSSIBLES DANS LES ETUDES SUR L'AUDIT. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France. pp.CD-Rom. halshs-00582815

HAL Id: halshs-00582815

<https://shs.hal.science/halshs-00582815>

Submitted on 4 Apr 2011

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.

***PRESENTATION DE LA THEORIE DU
DEVELOPPEMENT MORAL COGNITIF ET DE SES
APPORTS POSSIBLES DANS LES ETUDES SUR
L'AUDIT***

Christian PRAT dit HAURET
Maître de Conférences
Centre de Recherche en Contrôle et Comptabilité Internationalie
Université Montesquieu Bordeaux IV
35 Place Pey Berland – 33076 Bordeaux cedex
prat@montesquieu.u-bordeaux.fr
05-56-00-45-67

Résumé

Cette recherche présente la théorie du développement moral cognitif et ses apports à la compréhension des différents niveaux de sensibilité éthique des auditeurs confrontés à des situations professionnelles délicates. Tout d'abord, l'origine de la théorie (les travaux précurseurs de Piaget), les concepts (les différents niveaux pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel) et les limites seront développés. Ensuite, les modèles de raisonnement éthique et les apports de la théorie à la compréhension du comportement des auditeurs seront analysés.

Mots clés

Audit – Sensibilité éthique – Développement moral cognitif – Defining Issues Test - Socialisation.

Abstract

This research paper presents the theory of cognitive moral development and analyses its contribution to the understanding of different levels of ethical sensitivity among auditors when confronted with difficult situations in the workplace. First, the origins (Piaget's pioneering work), the concepts (the different pre-conventional, conventional and post-conventional levels), and the limits of the theory are developed. In the second part, the models of ethical reasoning and the contribution of the theory to the understanding of auditors' behaviours are analysed.

Keywords

Audit – Ethical Sensitivity – Cognitive Moral Development – Defining Issues Test – Socialization.

Introduction

Au cours de l'année 2001, les investisseurs sur les marchés financiers ont perdu confiance en la qualité de l'information comptable et financière diffusée par les entreprises selon les principes et normes comptables généralement admis. Si la responsabilité de l'établissement de comptes annuels fiables et réguliers revient aux dirigeants et aux administrateurs de toute entreprise, l'auditeur a été imposé par la loi pour contrôler et donner une assurance qualité sécurisant les « non-sachant » (actionnaires, salariés, investisseurs potentiels, banquiers, créanciers, débiteurs divers).

La chute du cabinet Arthur Andersen, un des Big Five, précipitée par la faillite du courtier Enron dont il était l'auditeur légal, amène à s'interroger sur la qualité des travaux menés par les auditeurs. Les deux piliers d'un audit réussi sont la compétence (l'expertise technique) et l'indépendance (la capacité de l'auditeur à affirmer son opinion dans son rapport quelles que soient les pressions qu'il pourrait subir de la part des préparateurs des comptes et des dirigeants des sociétés auditées). La grossièreté de l'artifice comptable (activation de charges) dans l'affaire Worldcom et la destruction des documents et feuilles de travail des auditeurs par les auditeurs eux-mêmes dans l'affaire Enron laisse entrevoir que la principale difficulté rencontrée par les auditeurs n'est pas celle de la compétence mais principalement la sauvegarde de leur indépendance. La profession d'audit est à la fois monopolistique et auto-réglémentée. Or, il existe, comme dans toute activité humaine, le risque que les professionnels comptables abusent de leur monopole et privilégient avant tout leur propre intérêt lorsqu'ils sont en situation conflictuelle avec un client. Pour Zeff (1987), la concurrence au sein de la profession comptable étant de plus en plus vive, l'intérêt personnel de l'auditeur peut primer

sur la mission de service public qu'il doit réaliser. Gage de la confiance accordée par les tiers aux comptes présentés, un niveau éthique élevé des auditeurs légaux s'impose par opposition à tout comportement opportuniste qui les conduirait à privilégier leur intérêt personnel au détriment de l'émission d'une opinion de qualité.

L'objet de l'article est d'apporter un éclairage sur le comportement des auditeurs confrontés à des dilemmes éthiques à travers le cadre théorique du développement moral cognitif. La théorie du développement moral cognitif a été développée par Kohlberg (1969), dans le prolongement des travaux de Piaget sur le développement psychologique de l'enfant, pour analyser le niveau de sensibilité éthique d'un individu et sa possible évolution. Après la présentation du cadre d'analyse de la théorie du développement moral cognitif (origine de la théorie, concepts principaux, instruments de mesure, limites), une synthèse des principaux résultats de la recherche dans le domaine de l'audit sera faite.

1. Le développement moral cognitif : Un cadre d'analyse du niveau de sensibilité éthique de l'auditeur

1.1. L'origine de la théorie : les travaux précurseurs de Piaget sur le développement moral

Le psychologue Jean Piaget (2000) fut le pionnier de la recherche sur le développement moral en étudiant celui de l'enfant. L'idée maîtresse de Piaget est l'évolution de la moralité au cours du temps. Au début de sa vie, l'enfant adopte la moralité de la contrainte imposée par l'adulte pour, au fur et à mesure de la compréhension du monde qui l'entoure, intégrer une moralité de la coopération. Etre en croissance, l'enfant dépend fortement de son environnement social dont il apprend les normes. La société lui impose des normes sociales auxquelles il doit se conformer. En interdépendance affective vis-à-vis de la communauté, l'enfant adopte un comportement mimétique qui lui permet de se situer par rapport aux autres. Freud a mis en évidence cette interdépendance affective, un « surmoi » qui consiste en l'intériorisation des interdits, permettant de mettre en lumière la racine des règles et des contraintes.

Le sentiment d'obligation est particulièrement présent chez l'enfant qui est subordonné à deux conditions : l'intervention de consignes données de l'extérieur et leur acceptation ce qui suppose une conscience de leur importance. Un respect unilatéral de l'enfant vers l'adulte est le moteur de la moralité de la contrainte. L'enfant accepte de répondre à un certain nombre d'ordres de l'adulte quelles que soient les circonstances. Le bien est ce qui est conforme aux ordres reçus, le mal est de ne pas les accepter. L'intention intervient peu et la responsabilité est entièrement objective. Or, l'enfant est en contact permanent avec les autres. Face aux autres enfants qui ont le même pouvoir que lui, il a besoin d'une certaine forme de souplesse pour négocier et coordonner les projets, résoudre les désaccords, créer et renforcer les règles. L'enfant devient progressivement apte à la coopération qui est un rapport distinct de la contrainte en ce qu'il suppose une réciprocité entre les individus sachant différencier les points de vue. Au cours de son expérience sociale, l'enfant se rend progressivement compte

que les règles sociales peuvent être utilisées comme des outils pour coordonner l'activité sociale, que les accords de coopération peuvent conduire à des objectifs validés mutuellement, que les contrats sont obligatoires car chaque participant souhaite bénéficier de la coopération. Il découvre ainsi les possibilités et les conditions d'une coopération qui n'est pas motivée par le respect unilatéral, mais par le respect mutuel des participants les uns pour les autres et par leur solidarité en coordonnant leur activité pour un bénéfice mutuel. L'interaction serait primordiale pour le développement d'un individu. Piaget considère la moralité de la coopération comme plus équilibrée que celle de la contrainte et la décrit comme l'équilibre entre les individus au sein de la société, de telle façon que les individus s'ajustent les uns aux autres selon des règles qui équilibrent les bénéfices et les contraintes nés de la coopération. Un système social est considéré comme acceptable si ses règles créent un équilibre entre les participants et à condition que le système soit perçu comme juste afin que les participants le défendent et en acceptent les règles.

1.2. Le cadre théorique du développement moral cognitif

1.2.1. Le modèle séquentiel de Kohlberg composé de trois niveaux de développement moral : pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel

Dans le prolongement des travaux de Piaget sur le développement moral, Kohlberg (1969) a développé la théorie du développement moral cognitif qui tente d'expliquer le cadre cognitif sous-jacent à la prise de décision individuelle dans le contexte d'un problème éthique. Son étude a porté sur le processus par lequel un individu raisonne pour agir selon des principes éthiques librement choisis. Sa démarche a été de tenter de comprendre les processus de raisonnement qu'un individu suit lorsqu'il résout un dilemme éthique. Les jugements éthiques sont conceptualisés comme un série de stades de développement moral cognitif, les individus évoluant à travers les différents niveaux selon une progression séquentielle et irréversible.

Le modèle séquentiel de Kohlberg est composé d'une suite de trois niveaux qualitativement différents de développement moral cognitif individuel : les stades pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel. Chaque stade est composé de deux sous-stades, avec un second qui est plus avancé dans le processus d'évolution que le premier.

Au niveau pré-conventionnel, un individu est concerné par les conséquences concrètes de ses actes, en particulier les récompenses et les punitions, et par son propre intérêt immédiat. Les règles et les attentes sont extérieures à l'individu. Le sous-stade 1, celui de l'obéissance, se caractérise par la volonté de l'individu d'éviter toute punition et de respecter les règles par peur des sanctions. L'individu a un point de vue égocentrique et ne prend jamais en compte les intérêts des autres dans sa prise de décision. Au sous-stade 2, celui de l'individualisme, tout individu ne suit des règles que si elles sont dans son propre intérêt immédiat.

Au niveau conventionnel, la personne choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société ou d'une partie de la population telle que la famille ou le groupe des pairs pour un professionnel. Le sous-stade 3 est celui des relations et des attentes mutuelles de l'individu en relation avec autrui. Les décisions éthiques sont fondées sur les décisions attendues par les personnes proches. L'individu, qui a le désir de conserver les règles et l'autorité existante, veut avoir une bonne image aux yeux des autres et fait ce que les

gens attendent pour être reconnu comme quelqu'un de respectable. Le sous-stade 4 est celui de la conscience du système social. L'individu accomplit complètement ses devoirs et obligations pour permettre au système de fonctionner. Il agit pour contribuer au bien de la société, du groupe et de l'institution.

Au niveau post-conventionnel, le comportement de l'auditeur est guidé par des principes et des valeurs universelles. Le sous-stade 5, orienté vers la société, est celui du contrat social, de l'utilité et du respect des droits individuels. Il se caractérise par un sens de l'obligation envers la loi qui est à la base du contrat social au service du bien-être de tous tout en respectant les droits de l'ensemble des membres de la société. L'individu respecte les règles car elles font partie du contrat social. Le sous-stade 6 correspond aux principes éthiques universels librement choisis par l'individu. Les lois et les accords sociaux sont valides lorsqu'ils sont fondés sur les principes universels de justice tels que l'égalité des droits et le respect de la dignité des êtres humains. Au sous-stade 6 du niveau post-conventionnel, si les lois violaient ces principes universels, tout individu agirait en fonction de ses propres principes. Ce dernier niveau implique la possibilité de se mouvoir au-delà des règles pour décider quand elles ne doivent plus être respectées parce qu'un besoin de justice l'exige.

1.2.2. L'instrument de mesure : le Defining Issues Test

A partir de la théorie séquentielle du développement moral cognitif, Rest (1979) a construit un instrument de mesure psychométrique qui permet d'évaluer le niveau de raisonnement éthique d'un individu : le Defining Issues Test (DIT). Il s'agit d'un questionnaire auto-administré qui a été construit à partir d'entretiens approfondis et des travaux de Kohlberg.

Le questionnaire est 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 accord à un ensemble de concepts énoncés lors de sa prise de décision.

Le DIT repose sur l'idée que les personnes dont les niveaux de développement moral cognitif sont différents interprètent les dilemmes moraux de manière différente.

Le premier dilemme éthique, intitulé Heinz et le médicament, présente une situation où un époux, dont le conjoint est mourant, n'a pas les moyens financiers d'acheter à un pharmacien un médicament miracle mais onéreux. Dans le questionnaire, il est demandé à la personne interviewé s'il doit voler le médicament mais également de hiérarchiser l'importance dans sa prise de décision de douze commentaires ou questions. Ces derniers traitent notamment du respect de la loi, du risque de mourir ou d'être emprisonné en cas de vol, du respect des droits du pharmacien, de l'exigence de la vie par rapport à la mort, de la hiérarchie des valeurs, des droits fondamentaux de l'individu ou de la cupidité du pharmacien.

Le deuxième dilemme éthique, intitulé le fugitif, présente une situation où un ancien évadé de prison est découvert par son ancienne voisine huit ans après l'évasion. Entre-temps, le fugitif s'est racheté une conduite en montant sa propre affaire et en consacrant la plus grande part de ses bénéfices à des œuvres de charité. Il est demandé aux personnes interrogées si la voisine doit dénoncer le fugitif pour le renvoyer en prison. Les douze affirmations ou interrogations évoquent les notions de pardon, de l'obligation d'être jugé, de la répression, du paiement de la dette à la société, de l'utilité des prisons, de l'équité vis-à-vis des autres prisonniers, de la dénonciation et de l'incarcération.

Le troisième dilemme éthique, intitulé le journal, présente une situation où l'autorisation de la publication d'un journal au sein d'un établissement est remise en cause par le proviseur à la suite de pressions exercées par les parents mécontents de l'agitation et de l'esprit revendicatif qui en résultent. Il est demandé aux personnes interrogées si le proviseur doit mettre fin à la publication du journal. Les douze affirmations ou interrogations traitent de la responsabilité du proviseur par rapport aux étudiants et aux parents, de la promesse faite, du niveau de réaction des étudiants, de la confiance, de la liberté de diriger, de la loyauté, de l'influence des parents ou des conséquences des idées publiées sur la vie de la communauté lycéenne.

Le quatrième dilemme éthique, intitulé le dilemme du médecin, présente une situation d'euthanasie. Un patient, dont l'espérance de vie est limitée à six mois et qui se trouve dans une situation de grande souffrance, demande à son médecin de lui administrer une dose mortelle de morphine. Il est demandé aux personnes interrogées si le médecin doit lui administrer la dose mortelle et également de hiérarchiser douze affirmations ou interrogations. Elles traitent des volontés de la famille, du respect des lois par le médecin, de leur utilité, de la simulation de l'acte en accident, du droit de l'Etat à obliger les gens à vivre, de la place de la mort par rapport aux valeurs morales, du pouvoir de Dieu ou de la société.

Le cinquième dilemme, intitulé Durand, traite d'une discrimination raciale lors d'une décision d'embauche. Un garage refuse d'embaucher un mécanicien compétent pour des questions raciales (crainte de perte de clients).

Quant au sixième dilemme éthique, intitulé L'occupation de l'université par les étudiants, il traite du refus d'étudiants de suivre des cours obligatoires de préparation militaire dans le cadre de leur année universitaire. Le président les ayant imposés, les étudiants décident d'occuper les locaux de l'université. Il est demandé aux personnes interrogées de donner leur avis sur l'occupation des bâtiments. Elles doivent également se prononcer sur douze affirmations et interrogations (droits des étudiants à occuper les locaux, sens de la responsabilité, prérogatives du président en opposition aux professeurs, respect des principes de justice, hiérarchie entre les principes des étudiants et le respect des lois, respect des décisions de l'université).

Le traitement du questionnaire donne lieu au calcul d'un P score variant entre 0 et 95 et qui traduit une augmentation croissante du niveau de développement moral cognitif du niveau pré-conventionnel vers le niveau post-conventionnel. Selon les travaux de Rest, si le P score est inférieur à 27, l'individu est au niveau pré-conventionnel de développement moral cognitif. S'il est compris entre 27 et 41, l'individu est au niveau conventionnel. Enfin, s'il est supérieur à 41, le niveau de développement moral cognitif est post-conventionnel.

1.3. Les limites de la théorie du développement moral cognitif

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 pas clairement définie. Kohlberg (1969) reconnaît que le jugement moral est une condition nécessaire mais pas suffisante pour qu'un comportement moral tel que l'honnêteté, l'altruisme ou la résistance à la tentation soit adopté. Le modèle de Kohlberg ne traite pas des actions

qu'un individu va entreprendre mais de son raisonnement pour entreprendre telle ou telle action. Néanmoins selon Blasi (1980), il existerait une corrélation entre le raisonnement moral et l'action morale. Les individus ayant un niveau élevé de développement moral auraient plus de chance de résister à la pression d'adopter le même raisonnement que les autres.

Une deuxième critique adressée est l'irréversibilité de la progression dans les différents stades de développement moral. Selon la théorie, un individu qui progresse du niveau pré-conventionnel au niveau conventionnel n'apprécierait plus de situations de manière pré-conventionnelle tout comme un individu qui progresserait du niveau conventionnel vers le niveau post-conventionnel n'apprécierait plus de situations au niveau conventionnel. Le développement moral est à la fois cognitif dans la mesure où il essaie d'expliquer la manière dont une personne progresse et séquentiel dans la mesure où la progression se fait de manière ordonnée du niveau le plus bas (niveau pré-conventionnel) vers éventuellement le plus haut (niveau post-conventionnel).

2. La recherche en audit sur la sensibilité et le comportement éthique : modèles et résultats

2.1. Les apports des modèles de raisonnement éthique à la compréhension du comportement des professionnels comptables

La plupart des 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 un problème éthique tout en identifiant les options possibles et leurs conséquences. Il doit pouvoir se poser les questions suivantes : quelles sont les actions possibles ? Qui est concerné ? De quelle manière les personnes intéressées en perçoivent-elles les effets sur leur bien-être ? Dans un deuxième 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 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. La sensibilité éthique, ou la prise de conscience de problèmes éthiques dans un contexte social, est le pré-requis pour évaluer la relation entre le développement moral et l'action. En dernier lieu, il doit avoir une force de caractère suffisante pour se comporter de manière conforme à son intention éthique.

Rest (1986) a souligné que la recherche sur les relations entre le jugement moral et l'action morale des professionnels comptables est intéressante car de nombreuses décisions que ces derniers doivent prendre nécessitent une réflexion préalable et leur imposent d'être capables de justifier les raisons qui les ont poussés à prendre une décision donnée. Les membres des équipes d'audit, soumis à des revues de dossiers de la part des directeurs de mission et

associés de cabinet, doivent tenir des dossiers de travail afin de rendre compte de leurs travaux de révision et de leurs décisions. Les problèmes rencontrés par les professionnels libéraux comptables et les auditeurs sont un mélange de problèmes techniques et éthiques. Wright, Cullinan, Blin (1998) ont élaboré un modèle relatif à la reconnaissance et à la prise de décision dans le contexte d'un problème éthique. Dans un premier temps, le niveau de sensibilité éthique d'un professionnel comptable est déterminé par la capacité à identifier un problème et la reconnaissance de sa dimension éthique. La sensibilité éthique couplée à l'intensité morale de la situation permet la reconnaissance d'un problème éthique qui entraîne un jugement moral. Il peut déboucher sur une intention d'action morale puis sur une action en conformité avec l'intention.

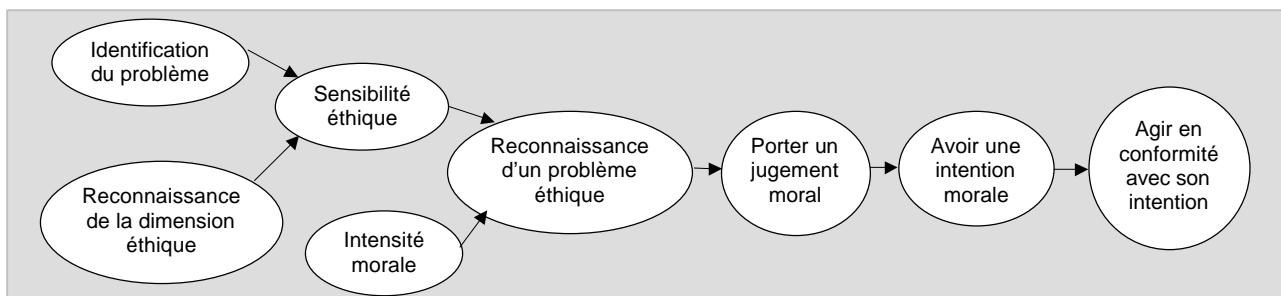


Schéma 1 : Modèle relatif à la reconnaissance d'un problème éthique

Lampe et Finn (1992) ont proposé un modèle relatif au processus de prise de décision éthique de l'auditeur financier. Le processus est composé de cinq étapes : obtenir des informations pour comprendre la situation, reconnaître l'impact des différentes actions possibles sur les gens, apprécier les solutions de remplacement, évaluer les autres valeurs (différentes des valeurs morales) et prendre une décision finale.

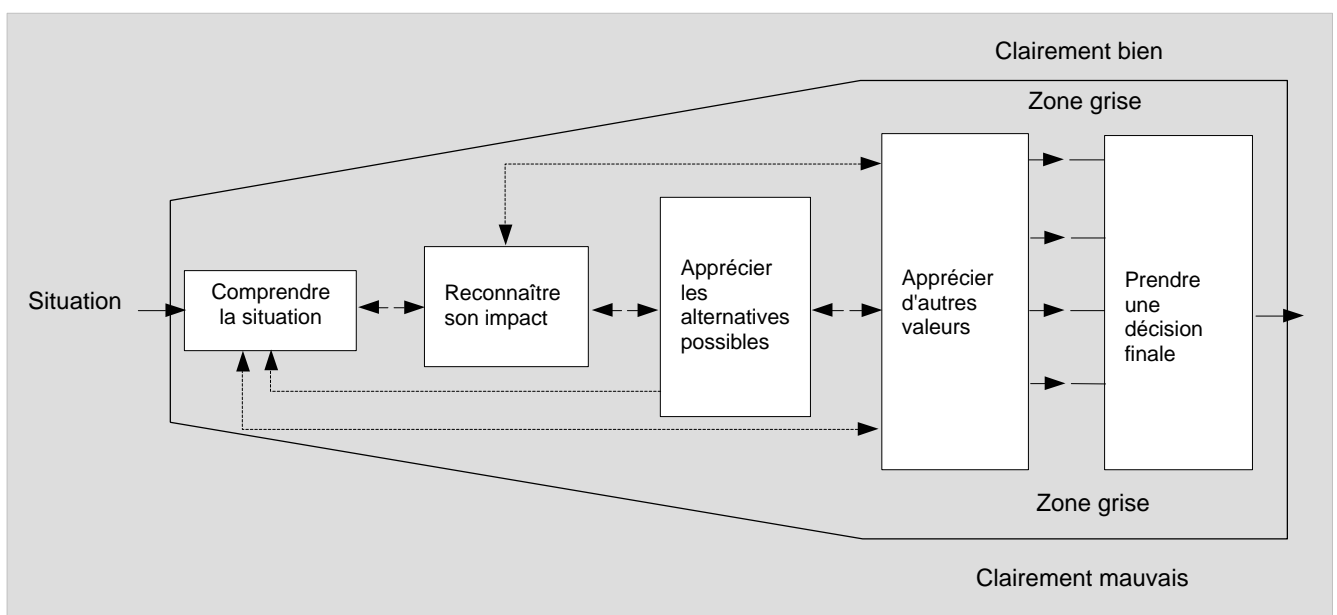


Schéma 2 : Modèle de prise de décision de l'auditeur de Lampe et Finn

La première étape du processus consiste pour l'auditeur, une fois qu'il a reconnu un problème moral, à obtenir des données sur la situation. Cette collecte de données se déroule de manière concomitante aux autres éléments du processus et est susceptible d'être réitérée tout au long du processus de décision. Au cours de la deuxième étape, l'auditeur doit apprécier l'impact des différentes actions possibles sur les autres personnes concernées. Lampe et Finn (1992) ont reconnu l'influence d'autres éléments sur la prise de décision de l'auditeur. Les décisions qui consistent à s'engager dans différentes actions morales peuvent avoir un impact significatif sur la famille de l'auditeur, ses amis, ses collègues et la profession comptable en général. On peut citer comme exemples de facteurs susceptibles d'influencer l'auditeur : le fait qu'une personne soit un ami proche, un membre de la famille, le moment immédiat ou lointain du déroulement de l'action, ou encore le sérieux de son impact. La troisième phase du processus consiste à apprécier les différentes actions possibles qui résultent du niveau de développement moral de l'auditeur et de variables de situation qui interagissent. Un jugement éthique initial peut être rendu avant que toute autre donnée ne soit obtenue et avant que toute incidence sur les autres parties ait eu lieu. Le niveau de conviction résultant d'un jugement initial peut avoir une incidence sur la somme d'informations additionnelles obtenues avant que la décision éthique finale ne soit prise. Cette phase reconnaît l'interaction modératrice de variables organisationnelles et de variables liées à l'environnement professionnel. Les guides de normes de la profession comptable ou internes au cabinet, leur pratique par les confrères et collègues, les directives des supérieurs et la probabilité perçue de leurs effets sont des exemples de variables organisationnelles liées au contexte du travail qui influent sur les jugements moraux des auditeurs et sur leurs niveaux de développement moral. Au cours de la quatrième phase du processus de décision éthique, les auditeurs opposent les jugements moraux et les autres valeurs. A ce niveau, bien qu'un auditeur puisse porter un jugement sur une action qui est bonne sur le plan moral, il peut, en raison de son propre intérêt personnel, ne jamais la réaliser. Les auditeurs peuvent accorder à leur propre intérêt (par exemple, les gains économiques ou le rythme d'avancement de leurs carrières) autant de valeur qu'à la satisfaction du travail accompli ou à toute autre valeur. Au cours de la dernière phase du processus de décision éthique, l'auditeur va prendre une décision. Elle sera prise, si toutes les données disponibles pour comprendre la situation ont été rassemblées, si l'impact sur les parties concernées a été mesuré et si le poids des valeurs non morales attachées à la décision a bien été apprécié.

2.2. Les principaux résultats

2.2.1. La mesure du développement moral cognitif des auditeurs

Rest (1979) a montré que le niveau de développement moral cognitif des auditeurs américains est nettement plus bas que celui d'autres professionnels. Leur « P score » moyen est égal à 39,9 soit un P score proche de celui des adultes américains mais nettement inférieur à celui des médecins (49,5), des infirmières (46,8), des étudiants en médecine (50,2), des diplômés d'université toutes matières confondues (44,9) ou des militaires engagés dans la marine (41,6).

Les résultats de différentes recherches menées sur le niveau de développement moral cognitif des auditeurs financiers a mis en évidence en moyenne un niveau conventionnel de développement moral cognitif (Armstrong, 1987 : P=38,5 ; Ponemon, 1990 : P=38,1 ; Windsor et Ashkanasy, 1996 : P=37,8 ; Windsor et Ashkanasy, 1995 : P=37,6 ; Ponemon et Gabhart, 1990 : P=32,6 ; Ponemon, 1992 : P=32,1 ; Tsui et Gul, 1996 : P=29,9) dans différents pays tels que les Etats-Unis, l'Australie ou la Chine (Hong Kong).

Le niveau conventionnel de développement moral est le niveau atteint par la majorité des professionnels comptables (Gaa,1992 ; Ponemon et Gabhart, 1990 ; Sweeney, 1995). Ponemon et Gabhart (1990) ont montré que les auditeurs qui raisonnent au niveau conventionnel sont ceux qui ont les positions les plus strictes en matière de respect des normes d'indépendance. Ces auditeurs sont socialisés dans le sens d'une stricte 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 leurs décisions uniquement sur les règles professionnelles pour résoudre des situations difficiles et complexes, ces auditeurs peuvent manquer de sensibilité pour identifier clairement les dilemmes éthiques et les conséquences potentielles de leurs décisions.

Selon Sweeney et Roberts (1997), les auditeurs qui ont un niveau de développement moral post-conventionnel 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. Leurs résultats sont cohérents avec ceux de Windsor et Ashkanasy (1995) qui ont montré que les auditeurs dont le développement moral est au niveau post-conventionnel sont indifférents aux pressions économiques de leurs clients lorsqu'ils donnent leur opinion sur des situations délicates.

Ponemon et Gabhart (1990) 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 punitions incitant au comportement d'indépendance désiré dépendrait du processus de jugement moral des auditeurs. La présence d'une sanction potentielle pour un comportement non indépendant influencerait 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 seraient indépendants si les sanctions potentiellement prévues pour des comportements non indépendants excédaient les bénéfices potentiels. Quant aux auditeurs dont le niveau de développement moral est au niveau conventionnel, ils 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 seraient 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 différents mais complémentaires pour favoriser et préserver l'indépendance des auditeurs.

2.2.2. Niveau de sensibilité éthique de l'auditeur et socialisation au sein des cabinets d'audit

Ponemon (1990) a étudié le niveau de développement moral cognitif des auditeurs dans des cabinets ayant une culture organisationnelle différente. Il défend l'idée que le niveau de développement moral d'un auditeur augmente ou diminue selon l'atmosphère morale du cabinet d'audit. Il a montré que les auditeurs qui ont des niveaux de raisonnement éthique trop bas ou trop hauts quittent en général le cabinet. Ce seraient les auditeurs dont le niveau de développement moral est proche de celui des dirigeants qui auraient le plus de chance d'être choisis dans le cadre de promotions au sein du cabinet. Les managers des cabinets ont pour la grande majorité un niveau conventionnel de développement moral cognitif. En quelque sorte, les associés et les directeurs de mission sont motivés par la nécessité de s'affilier à leurs pairs ou à leurs groupes de référence quand ils jugent et essaient de résoudre un dilemme éthique. Ponemon (1992), lors d'une étude sur une population de 650 auditeurs, a montré que le niveau de raisonnement éthique des associés ($P = 32,2$) et des managers ($P = 35,6$) est plus faible que celui des chefs de mission ($P = 47,7$), des assistants confirmés ($P = 42,4$) ou débutants ($P = 44,1$). Les associés et les managers auraient par ailleurs un niveau de raisonnement éthique qui régressent lorsque leurs carrières progressent.

L'existence d'un processus de socialisation fort et délibéré au cours des missions réalisées dans des cabinets comptables a pour conséquence l'acculturation et l'assimilation de tous les nouveaux collaborateurs recrutés (Dillard et Ferris, 1989). Ce processus de socialisation génère des conflits entre les nouveaux entrants et les auditeurs plus expérimentés. Son acceptation ou son refus par les nouveaux entrants a des répercussions sur les possibilités de progression et de promotion au sein des cabinets d'audit, en particulier en raison de la gestion « up or out » des carrières des auditeurs : soit la personne a rempli son contrat et elle progresse dans la hiérarchie (par exemple, d'assistant à manager), soit ce n'est pas le cas, et elle doit dans ce cas quitter le cabinet et ceci en raison du refus d'adopter un comportement éthique mimétique à celui de ses supérieurs hiérarchiques.

Selon Sorensen et Sorensen (1974), les employés qui obtiennent des promotions sont ceux qui sont perçus par les dirigeants comme ayant des traits de personnalité compatibles avec la culture et la philosophie de l'organisation. Les dirigeants accordent plus facilement des promotions à des subordonnés qui partagent les mêmes points de vue que les leurs sur l'organisation et ses membres. Au fur et à mesure que les salariés assument des responsabilités grandissantes, ils développent des caractéristiques cognitives communes, y compris celles correspondant à leur niveau de raisonnement éthique. Une culture organisationnelle forte, éventuellement orientée vers la profitabilité du cabinet, peut entraîner le départ d'auditeurs, membres d'équipes d'audit, qui sont dans l'incapacité de se conformer aux règles et normes éthiques choisies par les dirigeants du cabinet. C'est ainsi que des auditeurs dont le niveau de raisonnement éthique est élevé peuvent rencontrer des difficultés de progression à des niveaux hiérarchiques plus élevés au sein des organisations formelles des cabinets d'audit. Cela peut se révéler dommageable à long terme pour le cabinet. Une recherche menée par Aranya et Dellis (1984) a montré que des auditeurs qui ont des niveaux de raisonnement éthique élevés sont davantage capables de porter des jugements indépendants et différents de ceux de leurs clients et collègues. En raison du caractère évolutif de la

pratique comptable et des tentations de manipulation, de nombreux conflits ne peuvent pas être résolus par une adhésion simple à des codes de conduite ou à des normes professionnelles. Cette situation est particulièrement vraie pour les associés qui, en vertu de leurs pouvoirs de décision, sont exposés aux problèmes les plus pressants et les plus difficiles à résoudre.

Conclusion

L'éthique revêt une importance particulière dans le champ des sciences comptables compte tenu du rôle de garant de la qualité de l'information comptable et financière joué par les professionnels comptables. La théorie du développement moral cognitif permet d'appréhender le niveau de développement moral des experts comptables, des auditeurs et de leurs équipes qui sont souvent confrontés à des dilemmes éthiques au cours de leurs missions.

De nombreuses voies de recherches peuvent être explorées en France en utilisant la théorie du développement moral cognitif. Le niveau de développement moral des membres des équipes d'audit françaises par comparaison avec celui des auditeurs anglo-saxons peut être étudié. On peut également s'interroger sur la relation entre le niveau de développement moral et la culture organisationnelle des cabinets ou sur la possibilité par la formation de permettre une évolution plus rapide vers des niveaux de développement moral plus élevés, si besoin est.

Enfin, une question majeure émerge : peut-on améliorer le niveau de développement moral pour garantir une indépendance toujours plus forte et ceci pour d'une part, rassurer les acteurs de la communauté financière et d'autre part, renforcer la pérennité des missions des auditeurs et des professionnels comptables libéraux ?

Bibliographie

Aranya N. et Ferris K.R. (1984), « A Reexamination Of Accountants'Organizational-Professional Conflict », *The Accounting Review*, January, pp. 1-15.

Armstrong M.B. (1987), « Moral Development And Accounting Education », *Journal of Accounting Education*, Spring, pp. 27-43.

Blasi A. (1980), « Bridging Moral Cognition And Moral Action : A Critical Review Of The Litterature », *Psychological Bulletin*, 88 (1), pp. 1-45.

Dillard J.F. et Ferris K. (1989), « Individual Behavior In Professional Accounting Firm : A Review And Synthesis », *Journal of Accounting Litterature*, pp. 208-234.

Francis J.R. (1990), « After Virtue ? Accounting As A Moral And Discursive Practice, Accounting », *Auditing and Accountability Journal*, N°3, pp. 5-17.

Gaa J.C. (1992), « Discussion Of A Model Of Auditors' Ethical Decision Processes », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol 11, Supplement 1992, pp. 60-66.

Kohlberg L. (1969), « Stage And Sequence : The Cognitive Developmental Approach To Socialization » ; in D.A. Goslin (ed), *Handbook of socialization theory and research*, p. 347-380, Chicago : Rand McNally.

Lampe J.C. et Finn D.W. (1992), « A Model Of Auditors'Ethical Decision Processes », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol 11, Supplement 1992, pp. 33-59.

Pesqueux Y. (2000), *Ethique et comptabilité, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de B.Colasse, Economica, pp. 669-678.

Piaget J. (2000), *Le jugement moral de l'enfant*, Paris, Bibliothèque de philosophie contemporaine, Presse Universitaire de France, 334 pages.

Pincoffs E.L. (1986), *Quandaries And Virtues*, Lawrence, KS : University Press of Kansas.

Ponemon L.A. (1990), « Ethical Judgments In Accounting : A Cognitive Developmental erspective », *Critical Perspectives on Accounting*, 1, pp. 191-215.

Ponemon L.A (1992), « Ethical Reasoning And Selection-Socialization In Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, N ¾, pp. 239-258.

Ponemon L.A et Gabhart D.R. (1990), « Auditor Independence Judgments : A Cognitive Developmental Model And Experimental Evidence », *Contemporary Accounting Research*, pp. 227-251.

Rest J. (1979), *Development In Judging Moral Issues*, Minneapolis : University of Minnesota Press, 305 pages.

Rest J. (1986), *Guide For The Defining Issues Test*, Center For The Study Of Ethical Development, University of Minnesota, 44 pages.

Rest J. (1986), *Manual For The Defining Issues Test*, Third Edition, Center for the study of ethical development, 28 pages.

Sorensen J. et Sorensen T. (1974), «The Conflict Of Professionals in Bureaucratic Organizations », *Administrative Science Quaterly*, pp. 98-106.

Sweeney J.T. (1995), « The Moral Expertise Of Auditors : an exploratory analysis », *Research on Accounting Ethics*, Jai Press Inc, Volume 1, pp. 213-234.

Sweeney J.T. et Roberts R.W. (1997), Cognitive Moral Development And Auditor Independence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 22, N ¾, pp. 337-352.

Thorne L. (1998), « The Role Of Virtue In Auditors'Ethical Decision Making : An Integration Of Cognitive-Developmental And Virtue-Ethics Perspectives », *Research on Accounting Ethics*, Jai Press Inc, Volume 4, pp. 291-308.

Trevino L.K. (1986), « Ethical Decision Making In Organizations : A Person-Situation Interactionist Model », *Academy of Management Review*, Vol 11, N 3, pp. 601-617.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1995), « The Effect Of Client Bargaining Power, Moral Reasoning Development, And Belief In A Just World On Auditor Independence », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, N 7/8, pp. 701-720.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1996), « Auditor Independence Decision Making : The Role Of Organizational Culture Perceptions », *Behavioral Research in Accounting*, Vol 8, Supplement 1996, pp. 80-97.

Wright G.B. Cullinan C.P., Bline D.M. (1998), « Recognizing Ethical Issues : The Joint Influence Of Ethical Sensibility And Moral Intensity », *Research on Accounting Ethics*, Jai Press Inc, Vol 4, 1998, pp. 29-52.

Zeff S. (1987), « Does The CPA Belong To A Profession ? », *Accounting Horizons*, March, pp. 65-68.