



HAL
open science

L'éthique des auditeurs

Olivier Charpateau

► **To cite this version:**

Olivier Charpateau. L'éthique des auditeurs. Encyclopédie des ressources humaines, Vuibert, pp.14, 2012. halshs-00680321

HAL Id: halshs-00680321

<https://shs.hal.science/halshs-00680321>

Submitted on 19 Mar 2012

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.

L'Ethique des auditeurs

Olivier Charpateau

Résumé : l'audit est devenu, au cours des vingt dernières années, un outil de pilotage interne ou externe largement diffusé dans les organisations, privées, publiques, marchandes ou non. Au delà des techniques et méthodes d'audit, la question du comportement de l'auditeur a émergé. Il est apparu opportun de se demander comment l'éthique de l'auditeur interagit sur la qualité de l'audit mais aussi comment elle s'articule avec l'organisation qui emploie l'auditeur. Les auditeurs ne peuvent en effet isoler leurs valeurs personnelles de la pratique du métier. Ils peuvent donc interpréter les situations d'audit selon leur propre sensibilité. Par ailleurs, les cabinets d'audit ont des contraintes financières et organisationnelles les amenant à rechercher le meilleur rapport profit/qualité produite. A cette fin, ils utilisent la déontologie comme un moyen d'autocontrôle. Mais l'éthique de l'auditeur se révèle peut sensible à cet outil. En outre, en fonction des spécialisations de l'auditeur (légal, normatif, interne...), la sensibilité au contexte varie fortement.

Mots-clés : éthique, auditeur, contexte, processus de décision.

L'audit est devenu un processus omniprésent dans la vie économique (Power 2005). Son rôle social, économique, sociétal ne cesse de croître. Son immixtion dans les organisations marchandes privées ou publiques est une forme de béquille qui est soit rassurante a priori parce qu'elle participe à la mise en confiance des managers et au sentiment de situation sous contrôle, soit rassurante car en déclenchant un audit, cela donne l'impression de parer au plus pressé. La récente décision de lancer une campagne d'audit de sûreté nucléaire par des pouvoirs publics Français à la suite du dramatique accident nucléaire au Japon, en est la parfaite illustration. Les autorités françaises ont lancé un audit des centrales, laissant entendre ainsi que les problèmes seraient alors réglés à son issue. Mais le diagnostic et les pistes de progrès proposés par l'audit ne sont pas le synonyme du traitement des problèmes. Dans sa pratique professionnelle, l'auditeur, se voit régulièrement confronté à des situations où son éthique peut être mobilisée.

Les premiers travaux sur l'éthique de l'auditeur datent de plus de quarante ans. Mais leur nombre ne cesse d'augmenter depuis que certains chercheurs estiment que les organisations, les méthodes de travail ou les systèmes de régulations sont arrivés à un niveau optimum (Libby et Thorne 2004). Les études sont cependant proportionnellement peu nombreuses au niveau mondial : moins de 4% de publications internationales se sont emparées de ce thème (Lesage et Wechtler 2007). Ces recherches présentent cependant généralement deux limites. Il est d'abord regrettable que bon nombre de recherches et de publications fassent l'impasse sur une définition claire et précise de l'objet de recherche qu'est l'« éthique ». En effet, dans le meilleur des cas ces travaux traitent de déontologie (ce qui devrait être mis en œuvre comme valeurs) le concept de développement moral cognitif comme équivalent de l'éthique qui est particulièrement réducteur au regard de la multitude de formes que l'éthique peut prendre. Dans le pire des cas ces recherches ne donnent aucune définition, ce qui rend les résultats simplement difficilement exploitables. Ensuite, ces travaux sont essentiellement concentrés

sur la population phare de l'audit, à savoir l'audit légal de commissariat aux comptes. Les résultats dans ce domaine laissent cependant entrevoir des conséquences dans tous les domaines d'application de l'audit.

Traiter de l'éthique de l'auditeur en ressources humaines nécessite avant tout d'en clarifier le sens. Un retour à la littérature en philosophie morale¹ permet de proposer une définition de l'éthique pour éviter les confusions ultérieures d'analyse : l'éthique est un ensemble de valeurs personnelles, fondées sur ce que chacun pense être bien ou mal, et guide l'action individuelle. L'éthique est donc personnelle et ne se confond pas avec les valeurs prônées par l'organisation que le langage managérial nomme *éthique des affaires* ou *éthique des entreprises*, et qui relève en réalité de la déontologie. Cette dernière regroupe les valeurs définies par une organisation et dont elle attend de ses membres une forte adhésion. Mais cette déontologie est rendue plus complexe dans le cas des audits externes² pour lesquels des sources déontologiques locales (cabinet employeur de l'auditeur) et institutionnelles (autorités de tutelle) peuvent coexister. Quel est alors l'enjeu de l'éthique des auditeurs au regard de la qualité des audits réalisés ? Peut-elle être manipulée, infléchie, renforcée ? Cette plasticité de l'éthique de l'auditeur est-elle dépendante du type d'audit réalisé ? Enfin, l'éthique en audit pose également la question de la responsabilité et de la légitimité institutionnelle. Dans quelle mesure, un auditeur externe, peut-il juger de la conformité d'un produit, d'un service, d'une organisation, et comment assume-t-il les conséquences de son jugement tant lorsqu'il est juste que lorsqu'il est injuste ?

1. Comprendre l'enjeu

L'éthique de l'auditeur prend une importance particulière au regard de l'expansion des pratiques de l'audit dans les organisations. Cette expansion implique les ressources humaines de plusieurs façons. La question sous-jacente est de savoir si l'éthique de l'auditeur peut entrer en conflit ou en appui à la qualité de l'audit lui-même. En audit légal de commissariat aux comptes, l'objectif de l'audit est de fournir une relative assurance de la fiabilité de l'information financière pour les investisseurs (Shapiro 1987). La qualité en audit peut ensuite être définie de deux façons complémentaires. La première est issue de la recherche en commissariat aux comptes. La qualité est la double opération de détection d'une irrégularité dans les comptes et la révélation de cette irrégularité (DeAngelo 1981). La seconde est issue de l'organisme ISO (Organisation Internationale de Standardisation). La norme ISO 19011 : 2002, sur laquelle repose un nombre important d'autres normes professionnelles, définit l'audit comme « ... *processus systématique, indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits* ». Cette définition ajoute à la précédente un critère de bonne qualité : l'objectivité de l'auditeur, c'est à dire l'absence toute émotion et subjectivité au profit d'une parfaite rationalité. Pourtant de nombreux travaux depuis 1960 montrent que la rationalité parfaite est étrangère au raisonnement humain. Ils montrent également depuis un vingtaine d'années que l'éthique est un phénomène individuel sensible aux éléments de contexte, et donc, entre autres, aux émotions ressenties dans un environnement précis de décision, mais également aux pressions sociales. L'auditeur peut en effet être sujet à une série de pressions potentielles qui peuvent mettre en péril la rigueur du jugement qu'il porte sur l'objet audité. Cette indépendance de fait ou perçue peut être relative aux clients, aux

¹ Le champ de la philosophie traitant de l'éthique est la philosophie morale

² L'audit externe est réalisé par des auditeurs indépendants de l'organisation audité. Par opposition, les audits internes sont réalisés par des auditeurs salariés de l'organisation elle-même.

normalisateurs, à la hiérarchie qui souhaite soit maintenir les contrats avec les clients (audit externe) soit légitimer des décisions déjà prises (audit interne). Le processus RH doit alors intégrer la garantie d'indépendance des auditeurs, car fondamentalement associée à la qualité, tout en maintenant un niveau d'intégration et de cohésion des équipes nécessaires à la survie de l'équipe ou de l'entreprise.

L'auditeur, comme tout salarié, porte en lui-même les valeurs personnelles issues de son éducation, de sa culture, de sa formation, et ne peut totalement s'en défaire en arrivant sur son lieu de travail. Dans tous les cas, l'auditeur va osciller entre la satisfaction des demandes des clients, de son employeur et son intérêt personnel³ – risques de conflits d'intérêts par exemple - et ce, en mobilisant de son libre arbitre au regard de ses valeurs personnelles. L'éthique est donc présente tout au long du processus de décision, mais avec des concrétisations et des incidences dépendant du type d'audit.

En dehors du risque de perte d'indépendance, une autre situation peut amener l'auditeur à utiliser son éthique dans le cadre de ses activités. Lorsque le contexte ne permet pas clairement de déterminer le comportement à adopter. Les informations dont dispose l'auditeur pour orienter son comportement ne sont pas cohérentes, et peuvent éventuellement inviter à des comportements antagonistes. Dans ce cas, l'auditeur pourra mobiliser son éthique pour résoudre l'ambiguïté, c'est à dire sortir de l'analyse rationnelle et cognitive pour utiliser son propre référentiel de valeurs.

Le conflit éthique peut également survenir lorsque l'auditeur se trouve dans la situation de conflit entre ses valeurs personnelles et les valeurs exigées par la déontologie (employeur, corps professionnel, autorités de tutelle) pour remplir la mission. Ce conflit peut être explicite, ou latent et implicite. Dans ce cas, la question qui se pose à l'auditeur est de savoir quel système de valeurs privilégier.

Enfin, l'éthique peut être mobilisée lorsque la déontologie ou la structure hiérarchique ne peut répondre à une situation révélée par l'auditeur, et mettant en jeu des problèmes de valeurs. Dans ce cas, l'auditeur pourra utiliser son propre système de valeurs pour trouver une solution. Alors, en l'absence d'une attente claire et précise de la part de l'entreprise, et bien que ne subissant pas de pressions, l'auditeur doit faire des choix qui peuvent mobiliser ses valeurs personnelles.

La spécificité de l'éthique en audit est la multiplicité des entités auxquelles l'auditeur doit être attentif dans la pratique professionnelle. L'éthique en audit pose ainsi clairement la problématique philosophique de tout système éthique : qui sont les tiers, les « autrui » dont on souhaite tenir compte dans son comportement ? Cette question nécessite alors de tenir compte des valeurs de l'auditeur en qualité d'individu, mais aussi de la nature de la mission d'audit et de l'environnement institutionnel qui encadre la pratique. Or le métier d'auditeur recouvre une importante variété de situations dans lesquelles les bénéficiaires de l'audit sont différents. Pour cette raison l'étude de l'analyse de l'éthique de l'auditeur passe avant tout par une clarification des missions et des situations rencontrées. L'auditeur interne participe au contrôle interne, c'est à dire à une maîtrise du pilotage en minimisant les risques encourus, et

³ Le cas du conflit d'intérêt des auditeurs en commissariat aux comptes en est la parfaite illustration. En effet, lors de la mission de vérification des comptes, l'auditeur peut avoir accès à des informations confidentielles de l'entreprise auditée, et être tenté de les utiliser pour acheter ou vendre des actions en son nom personnel. Cette pratique est interdite par la loi, mais pour se protéger des dérives possibles, de nombreux cabinets interdisent simplement la possession de produits financiers en actions ou en obligations à leurs salariés. Cette interdiction, bien que coutumière peut poser la question de la légitimité à du cabinet à influencer une partie de la sphère privée de leurs auditeurs.

ce, quelle que soit la nature du risque. L'auditeur de certification normative a pour mission d'évaluer la conformité des processus, pratiques, produits ou services du client à un référentiel représenté par une norme technique prédéfinie. L'auditeur externe en qualité de consultant à la même mission que l'auditeur interne, mais avec un périmètre restreint par le contrat signé et avec un objectif commercial. L'auditeur légal occupe une place particulière dans le champ de la recherche et de la pratique de l'audit puisque sa mission est de comparer un objet d'audit avec un référentiel légal, et de prononcer un avis de conformité qui a force d'autorisation ou d'interdiction d'utilisation de l'objet audité. Cette dernière place englobe, par exemple, les commissaires aux comptes, les certificateurs aéronautiques, les auditeurs d'établissements hospitaliers.

2. La partie non pilotable de l'éthique de l'auditeur

Les travaux sur l'éthique de l'auditeur en commissariat aux comptes sont sensiblement plus nombreux que ceux sur l'éthique des autres catégories d'auditeurs. La place de l'éthique en audit peut être appréhendée grâce à un modèle synthétisant les facteurs de non qualité en audit légal (Arnold, Collier, Leech et Sutton 2001). L'éthique y est identifiée comme un facteur entrant dans le mécanisme de contrat social interne (relation avec le cabinet et la hiérarchie) et le contrat social externe (rôle institutionnel de la mission d'audit externe). Elle est très légitimement associée à la déontologie comme facteur d'influence de la qualité de l'audit. Elle interagit avec les méthodes de collecte de preuves et les techniques d'audit, ainsi qu'avec l'engagement du manager ou de l'associé (le Partner). Mais le modèle laisse de côté l'effet systémique⁴ et de cloisonne assez fortement certains phénomènes pourtant déjà identifiés par la recherche en audit. C'est ainsi que l'objet audité ainsi que le référentiel peuvent représenter des éléments absents du modèle qui pourtant vont agir sur l'auditeur. La question de l'éthique de l'auditeur doit être posée en premier lieu au regard de phénomènes sur lesquels l'entreprise qui bénéficie des services de l'auditeur (client, tiers certifié, employeur), n'a que peu de prise.

2.1 Le sens des responsabilités de l'auditeur

L'éthique se fonde sur la notion de responsabilité et de liberté. Elle est une forme de perception de la responsabilité individuelle dans la majeure partie des systèmes éthiques depuis Platon jusqu'à Morin. Elle ne peut être envisagée que si l'individu a un minimum de marge de manœuvre dans son comportement et assume un minimum de responsabilité individuelle de ses actes. L'éthique questionne l'individu sur ce qu'il assume comme comportement individuel et vis-à-vis de qui il se sent redevable. Or les différents métiers de l'audit imposent des formes de responsabilité institutionnelles au-delà de la responsabilité éthique. Ces responsabilités permettent d'entrevoir comment l'éthique peut devenir un frein ou un accélérateur à la qualité de la mission. Selon le type d'audit, la responsabilité liée à la déontologie peut être préalablement identifiée, puis confrontée à l'éthique de l'auditeur. Mais ce qui est plus important est de distinguer dans les différents métiers de l'audit comment les types de responsabilités attendues peuvent être incohérentes ou conflictuelles entre elles.

En commissariat aux comptes, deux responsabilités initiales coexistent : celle au regard des investisseurs du mandaté (les actionnaires du client du cabinet) et celle au regard du cabinet lui-même qui se doit d'être rentable. Il y a une double contrainte à faire supporter une mission d'utilité publique par des organisations privées sur un marché strictement concurrentiel. Bien

⁴ Un système est ouvert, composé d'une multitude d'éléments et dont les interactions sont nombreuses et non linéaires. Agir sur les valeurs (déontologie et éthique) s'inscrit dans un cadre systémique aux conséquences complexes.

qu'en France certains audits légaux (aéronautique, hôpitaux,) soient effectués par des branches publiques, la pression budgétaire de l'Etat peut être en partie assimilée à cette contrainte de rentabilité.

En audit interne, la responsabilité est d'abord déontologique au regard de l'engagement d'aider à la maîtrise des risques dans l'organisation. Mais cette responsabilité peut être complétée par les engagements déontologiques de la profession si l'auditeur interne est accrédité à titre personnel ou affilié à une association professionnelle interentreprises. Ces organismes diffusent et prônent des codes de déontologie qui peuvent être en contradiction avec les codes des entreprises employant des auditeurs. Ces derniers devront alors faire des choix.

Les auditeurs de certification normative technique⁵ ont une responsabilité économique au regard de leur employeur mais également au regard de l'organisme qui produit la norme technique et dont ils sont les représentants. Dans le cas où la norme technique s'inscrit dans le champ de la RSE, l'auditeur peut également assumer une responsabilité vis-à-vis des parties prenantes concernées par la norme en question.

Ces responsabilités théoriques ont fait l'objet de tests de perceptions par les auditeurs de certification légale (commissariat aux comptes et certification aéronautique). Les résultats diffèrent selon la population questionnée. Les auditeurs de commissariat aux comptes travaillent prioritairement pour leur employeur. L'éthique de l'auditeur va se cristalliser sur la hiérarchie, le cabinet, voire la profession (Charpateau 2009). La responsabilité vis-à-vis de l'employeur se retrouve également dans la forme institutionnelle de système de sanction des cabinets de commissariat aux comptes. L'étude des sanctions des cabinets français montre ainsi que le risque d'atteinte à l'intégrité de la profession est plus sévèrement sanctionnée que le risque d'atteinte à la règle applicable (Hottegindre et Lesage 2007). Une seconde réponse met en avant la problématique de l'auditeur de commissariat aux comptes. Il s'agit d'une mission d'intérêt public mais générée et administrée par des entités d'intérêt privé. Les auditeurs sont donc soumis à deux contraintes parfois contradictoires : d'une part mettre en œuvre les moyens permettant de statuer sur la fiabilité des documents comptables produits par le client, nécessitant parfois d'entrer en conflit avec lui ; d'autre part, assurer une rentabilité satisfaisante et permettant de garantir la pérennité du cabinet mais aussi le maintien des compétences au sein de l'entreprise. Dans ce dernier cas, la tentation peut être de minimiser ou éliminer certains incidents détectés en audit afin de ne pas rompre le contrat économique liant le cabinet et le client.

Au cours des années 90, sur la base des travaux de Rest, Jones propose un nouveau modèle d'explication du processus de décision éthique (Jones 1991, Jones et Ryan 1997). Son approche intègre ce qu'il nomme l'Intensité Morale comme nouvel élément influençant la décision de l'individu. Ce concept intègre la magnitude des conséquences (gravité des conséquences de la décision prise), le consensus social (la façon dont l'individu pense que les pairs auraient décidé), la proximité des effets (distance émotionnelle séparant le décideur des personnes concernées par les conséquences), la probabilité des conséquences, la concentration des effets (nombre de personnes concernées par les conséquences) et l'immédiateté temporelle (délai de réalisation des conséquences). Les travaux empiriques pour tester ces dimensions ont montré que seules le consensus social, la magnitude et la proximité sont finalement des facteurs influençant la décision (Jaffe et Pasternak 2006, McMahon et Harvey

⁵ La norme technique est différente de la norme juridique. Cette dernière représente l'ensemble des éléments de droit applicable à l'organisation, alors que la norme technique représente les référentiels optionnels choisis par l'entreprise (par exemple les normes ISO ou SA 8000).

2006). Mais l'objet audité peut produire un phénomène psychologique chez m'auditeur externe identifié et surtout testé en 2001. Les auditeurs légaux produisent couramment une prophétie auto réalisatrice formulée ainsi : si je révèle un incident majeur au sein du processus audité, je participe directement au retrait des parties prenantes de l'entreprise. Une étude longitudinale en commissariat aux comptes a montré que la révélation pertinente d'incidents n'a entraîné aucune cessation d'activité d'entreprises (Citron et Taffler 2001).

2.2 Le rôle du référentiel sur l'éthique de l'auditeur

Le référentiel de l'auditeur peut avoir une incidence sur son éthique. Plus exactement, le cadre normatif dans lequel il évolue peut intervenir. Pour cela, la théorie du développement moral cognitif fournit un éclairage utile. Cette théorie (Kohlberg 1976, Kohlberg et Kramer 1969) pose comme hypothèse que l'individu a une relation éthique particulière aux règles permettant la vie en société. Le développement moral cognitif est constitué de trois stades principaux, successifs, exclusifs les uns des autres. Chaque individu est supposé passer par un stade pour accéder au suivant, et il n'y a pas de retour en arrière. Le premier stade, nommé pré conventionnel, considère que l'individu n'admet pas la nécessité de la règle pour vivre en groupe. Son acceptation ne dépend que du rapport entre plaisir de la transgression et déplaisir de la sanction. Au second stade, nommé conventionnel, l'individu admet la règle pour elle-même et l'applique sans remise en cause. Au troisième stade, nommé post conventionnel, l'individu admet la nécessité de la règle pour la vie en groupe mais peut prendre un recul par rapport à elle, la critiquer et l'enfreindre au regard de ses valeurs personnelles ou en raison de son jugement sur l'inapplicabilité de la règle. Cette théorie, a permis le développement d'un outil de mesure du stade de l'individu : le Defining Issues Test (Rest, Turiel et Kohlberg 1969, Rest 1973). L'intérêt de la mesure réside dans le fait que l'auditeur légal soit amené à juger au regard d'un référentiel légal et que son statut soit lui-même juridiquement strictement encadré. La mesure du stade de développement moral cognitif chez les auditeurs de certification des comptes dans plusieurs pays de cultures différentes donne des résultats très homogènes (Charpateau 2007, Lampe et Finn 1992, Prat Dit Hauret 2000). Le DIT se situe entre 30 et 35, c'est-à-dire au stade conventionnel. Cette même mesure chez les auditeurs légaux de certification aéronautique donne un résultat similaire. Il semble alors que le stade de développement moral cognitif soit un élément explicatif de l'éthique en audit. Mais dès que le niveau de développement moral cognitif est mis en relation avec les décisions de auditeurs, les résultats empiriques sont moins flagrants. Le stade de développement n'est plus un élément systématiquement explicatif de la décision d'audit lorsque celle-ci met en scène des éléments de pression sociale ou des éléments de pression morale. En d'autres termes, la règle est considérée par les auditeurs comme un élément central de la vie en société. Elle n'est pas sensée être remise en cause, dans la mesure où ces règles régissent les éléments centraux de la vie sociale, et tout particulièrement les éléments de la vie privée. C'est une des limites du DIT, de centrer la mesure sur quelques valeurs sociologiquement très encrées dans les mœurs (vie, mort, droits d'expression, vol...). Mais dès que l'on aborde la vie professionnelle, le contexte de travail influence le processus de décision de l'individu. Certains résultats montrent que la relation en développement moral cognitif et décision d'audit (Prat Dit Hauret 2003), d'autres montrent l'absence de relation (Charpateau 2007). Le test psychotechnique DIT est donc évalué bien une attitude au regard du droit et semble bien représenter un facteur commun aux auditeurs légaux (financiers ou opérationnels). Mais le nombre de résultats peut concluants permet d'affirmer que le DIT n'est pas un outil prédictif. Il mesure une tendance statistique mais ne permet pas d'anticiper une éventuelle dérive d'un auditeur par rapport aux règles applicables dans une situation professionnelle donnée.

Lorsque l'auditeur est investi d'une mission légale, le référentiel est essentiellement le droit applicable au processus audité. La question de l'éthique se pose alors d'une façon relativement simple : l'auditeur peut-il mettre en œuvre des valeurs personnelles qui le mèneraient à un jugement professionnel différent de ce que le droit applicable exige ? En d'autres termes, l'éthique de l'auditeur peut-elle transgresser les règles de droit qu'il doit faire respecter ? La réponse va dépendre simultanément du type d'éthique de l'individu, de la nature de l'objet audité, et du référentiel sociologique adopté par l'auditeur. Un auditeur dont la perception de ce qui est bien ou mal est essentiellement fondée sur une conviction que le système légal est capable d'en assurer l'optimum de la société (Rawls 1971-1997), devrait avoir un respect absolu de la loi en vigueur (Gaa 1992). Pourtant de nombreux travaux montrent que les auditeurs légaux peuvent, dans des situations variées, transgresser les règles de droit pour des raisons éthiques. Il n'y a donc pas identité entre l'éthique de l'auditeur et la finalité de la mission légale. L'auditeur peut en effet, comme tout individu être amené à rompre le contrat juridique pour des fins personnelles ou pour des fins éthiques, considérant alors que certaines de ses valeurs personnelles sont supérieures au droit (Perrin et Treves 1987).

3. L'éthique de l'auditeur et les RH : un phénomène sous influence

Le processus de décision éthique des auditeurs dépend intrinsèquement du contexte de décision immédiat, mais également du cadre général de pratique de l'audit.

3.1 Une éthique contextualisée

Si l'éthique, au regard des courants philosophiques revêt parfois un caractère universel, et que cette approche est souvent reprise comme le fondement du processus de décision éthique général, il faut bien admettre que cela ne s'applique pas à l'auditeur. Ce dernier est sensible aux éléments de contexte qui peuvent l'amener à prendre des décisions dont les caractéristiques éthiques sont variables.

Des travaux toujours plus nombreux s'appuyant sur des fondements théoriques en psychologie et en sociologie montrent que l'auditeur est soumis à une série de pressions mettant à l'épreuve son éthique. Ces phénomènes contextuels s'avèrent plus ou moins puissant pour altérer le jugement de l'auditeur ou pour le contraindre à respecter les règles professionnelles. Le premier élément contextuel est le discours des pairs. Plusieurs travaux (Ponemon 1992, Ponemon et Gabhart 1990, Thorne et Hartwick 2001) montrent que la discussion entre auditeurs, de niveaux hiérarchiques parfois différents, est un élément qui va induire une dégradation du respect des règles de droit tout en confortant l'auditeur dans son choix puisqu'il y a consensus (Thorne et Hartwick 2001) avec les pairs.

3.1.1. L'éthique de l'auditeur : un phénomène d'interprétation

Les auditeurs sont sollicités pour émettre un avis de conformité à un référentiel légal ou normatif. Les cabinets d'audit diffusent des codes de comportements (codes de déontologie, code éthiques, chartes de valeurs) exigeant un jugement technique, neutre, dégagé de toute interprétation subjective. Mais cette demande est un idéal que la psychologie du travail a démontré comme inaccessible. En effet, l'auditeur, comme tout autre salarié, se trouve dans des situations professionnelles dont le sens n'est pas fourni par l'organisation mais est construit par l'auditeur lui-même. Or ce sens donné dépend étroitement de ce que l'auditeur est capable de comprendre. Aussi, ce sont ses propres valeurs, son éthique, qui lui servent de filtre et d'interpréteur pour qualifier une situation donnée (Sonenshein 2007). Par exemple,

les auditeurs interprètent la sanction supportée par un autre collègue comme un élément modèle pouvant lui arriver (en commissariat aux comptes) alors qu'en audit aéronautique, cela n'a que peu d'impact sur le comportement de l'auditeur. De même, la complexité de la situation traitée peut représenter un révélateur éthique. Les certificateurs aéronautiques français ont tendance à appréhender la difficulté de décision liée à un accroissement des messages éthiques comme autant de raisons pour se rapprocher du référentiel légal en vigueur. Testés dans les mêmes conditions, les auditeurs en commissariat aux comptes ont tendance à ne pas ressentir de difficulté de décision à partir du moment où au moins un membre du cabinet (collègue ou supérieur hiérarchique) a émis un avis, même contraire à la règle applicable (Charpateau 2009).

L'auditeur peut être amené à produire un jugement mobilisant son éthique lorsque le référentiel applicable est confus ou bien lorsqu'il n'est pas adapté à la situation présente. Dans ce cas, une méthode envisageable est la discussion avec les pairs. Mais ces échanges et interactions sont le garant de l'obtention d'un consensus social sur la conduite à tenir et en aucun cas un garant de la conformité de la décision au regard du référentiel applicable (Ponemon 1992, Ponemon et Gabhart 1990).

3.1.2. L'éthique sous la tutelle du groupe social

Si la définition de l'éthique, en qualité de système de valeurs individuelles permettant d'agir au regard de ce que l'individu considère comme bien ou mal, est généralement acceptée, les référentiels du bien ou du mal sont en revanche très variés. L'étude des comportements des auditeurs en commissariat aux comptes sous l'angle de la socialisation apporte un éclairage nouveau sur leur éthique. Deux études présentent des résultats proches bien qu'utilisant des méthodes éloignées. Plusieurs éléments conjoints permettent de comprendre ce phénomène : les politiques de recrutement, les politiques de formation, la progression de carrière et l'organisation des tâches. Dans un premier temps, en recrutant systématiquement des jeunes diplômés issus de deux principales filières, les cabinets d'audit construisent des équipes d'auditeurs sans expérience et encadrées par des seniors rompus aux méthodes d'audit. La raison de cette politique de recrutement tient principalement dans la recherche de rentabilité. En effet, bien encadrés, les jeunes diplômés aux têtes bien faites, peuvent très rapidement mettre en œuvre les techniques de travail. Pour cette même raison, dans un second temps, les cabinets ont élaboré des organisations de travail fortement taylorisées avec une importante spécialisation horizontale et verticale des tâches. Les nouveaux embauchés sont alors affectés à une intense répétition de tâches relativement simples et très fortement bornées par des procédures et contrôlées par la hiérarchie. Ces méthodes sont inculquées aux jeunes auditeurs lors de séminaires d'intégration de quelques jours consacrée à la bonne compréhension des procédures mais aussi à la bonne compréhension du système organisationnel et des méthodes d'évaluation des auditeurs. La conséquence est un déplacement du sens de responsabilité du jeune auditeur. L'objectif de la mission est alors de répondre aux exigences méthodologiques, à la hiérarchie, aux procédures, et non plus d'assurer un audit de qualité répondant aux besoins des parties prenantes. Les jeunes auditeurs ont alors assimilé en quelques mois que leur responsabilité est limitée à un périmètre technique immédiat et que les risques associés sont personnels (salaire, poste, avancement) et communautaires (menace sur le cabinet et la profession). Enfin, les politiques d'évolution fondées sur un « up or go » fait évoluer les meilleurs auditeurs, c'est à dire ceux ayant répondu aux exigences présentées précédemment, vers les postes hiérarchiques du niveau supérieur. En quelques années, et de proche en proche, tous les salariés de l'organisation sont formés et expérimentés de la même façon.

Elles montrent que les attentes du groupe de travail dans lequel intervient l'auditeur l'influencent fortement lors de la prise de décision d'audit. Cette forme de consensus social estimé de la part de l'auditeur se traduit par un conformisme au code de déontologie qu'il considère comme représentant les valeurs partagées par les pairs. Mais plus important, la discussion menée entre membres d'une équipe sur un problème éthique amène à un consensus moral effaçant les points de vue divergents (Thome, Massey et Jones 2004).

3.1.3. L'éthique de l'auditeur : les attentes de la profession

Il est intéressant ici de comprendre combien l'éthique de l'auditeur est sollicitée par la profession dont il dépend. Mais cette éthique attendue correspond aux valeurs idéales formalisées par chaque professionnel d'audit, c'est à dire correspond à une déontologie. En France, les auditeurs légaux, en commissariat aux comptes ou dans des domaines techniques (aéronautique ou établissements hospitaliers), doivent se soumettre à des règles comportementales strictes. Les codes qui les formalisent sont soit établis au niveau des organismes d'audit, mais, dans le cas le plus fort, transposé dans le droit sous la forme d'un décret (commissariat aux comptes). L'éthique de l'auditeur est alors assimilée à une simple capacité à ce conformer aux attentes déontologiques de la profession. Notons que ces cas, des instructions très claires, bien que parfois strictement orales, interdisent aux auditeurs d'introduire la moindre émotion, la moindre valeur personnelle dans le jugement professionnel qu'ils doivent fournir. Mais l'audit interne est également concerné par cette demande. Ainsi, les auditeurs certifiés CIA⁶ par l'IIA⁷ doivent accepter une série de règles visant à modifier leur comportement professionnel réunies dans un chapitre de l'examen nommé « *Conduct engagements* ». Dans le cas d'auditeur interne, un des freins majeurs à la mise en œuvre de cette déontologie est qu'elle ne s'applique pas à l'entreprise en elle-même mais à l'auditeur. En effet, l'employeur de l'auditeur certifié CIA n'est pas elle-même assujettie aux règles de bonne pratique. L'audit interne peut, par exemple, ne pas être organisé de façon à assurer la pleine indépendance de l'auditeur vis-à-vis des responsables opérationnels. C'est le cas lorsque l'audit interne dépend hiérarchiquement de la direction administrative et financière et non du conseil, d'administration. Dans ce cas, l'auditeur est en position de devoir répondre simultanément aux exigences de la profession (CIA) et de son employeur. Plusieurs études ont évalué le rôle du code de déontologie dans le processus de décision de l'auditeur. Dans la majorité des cas, le code seul n'a pas d'effet, voire a un effet contre-productif. Plus inquiétant, certains résultats montrent que les valeurs prônées par le code ne sont pas celles que l'auditeur considère comme étant essentielles à l'exercice de son métier (Libby et Thome 2004). Dans ce dernier cas, l'éthique de l'auditeur est bien explicitement différenciée de la déontologie et il est mis en évidence que la simple production d'un code ne peut-être efficace. Or cette dichotomie ne semble pas être prise en compte par les autorités de tutelle puisque les codes de déontologie de la profession de commissaire aux comptes font apparaître des valeurs kantienne, à vocation universelles, auxquelles les auditeurs sont sensés se plier (Satava, Caldwell et Richards 2006).

3.2 Une diversité de situations d'audit

La mise en œuvre des méthodes d'audit est contingente de la nature de l'audit. Cela joue sur l'éthique de l'auditeur dans la mesure où les parties intéressées et les types de responsabilités divergent d'un métier à l'autre.

⁶ Certified Internal Auditor

⁷ Institute of Internal Auditors

3.2.1. La gestion des auditeurs salariés pour des missions

Les cabinets spécialisés en audit externe, légal de certification ou contractuel doivent gérer des populations de spécialistes de l'audit dont le métier est de s'assurer de la conformité des processus ou produits de clients avec un référentiel. Ce dernier peut être un cadre légal (audit légal) ou normatif technique (certification tierce partie). Dans le cas de l'audit légal, la mission est d'ordre public mais le plus généralement réalisée par des entreprises privées. Dans le cas de l'audit normatif, l'intérêt est toujours privé puisque c'est l'entreprise cliente qui choisit de briguer ou non une certification, et l'audit est réalisé par des entités privées. Dans tous les cas, les auditeurs sont des salariés des organisations et doivent satisfaire simultanément leur hiérarchie, la finalité qualitative de l'audit, les clients et les parties prenantes de l'audit. Ceci représente autant d'attentes parfois différentes, voire contradictoires. Cette multiplicité des finalités et des performances crée un cadre propice à l'équivocité et à l'interprétation. Ceci est donc d'autant plus favorable à l'utilisation de l'éthique de l'auditeur pour résoudre les incertitudes ou bien les incohérences qu'il rencontre.

3.2.2. La gestion des auditeurs internes

La fonction d'auditeur interne n'est pas juridiquement encadrée, autrement que par les éléments du droit du travail applicable. Les auditeurs internes sont au service de l'entreprise qui les emploie. A ce titre, ils ont pour vocation d'identifier les risques de non performance, d'évaluer la fiabilité du contrôle interne, et de préconiser des mesures correctives (Renard 2000). Son éthique n'est donc en rien adossée à un cadre juridique spécifique. La problématique de l'éthique de l'auditeur interne est alors similaire à celle d'un salarié, une dimension d'indépendance. En effet, la direction de l'audit interne est parfois mise sous la responsabilité de la direction administrative et financière. Dans ce cas, il est impossible à l'auditeur d'émettre un avis indépendant sur les fonctions et processus de la DAF. Son indépendance et son éthique seront à nouveau mobilisées lorsque l'auditeur interne est amené à auditer un processus dans lequel il est intervenu de façon opérationnelle préalablement. Pour éviter le statut de juge et partie, il devra faire le choix de refuser l'audit et demander à être remplacé. Enfin, contrairement à l'auditeur légal qui est protégé et soutenu dans sa mission par un cadre juridique fort, l'auditeur interne peut faire l'objet de pressions de la part d'autres salariés dont il audit le travail. Dans ce cas, l'enjeu est de révéler sans prendre en compte les risques de représailles ou de conflits internes. Comme le métier d'auditeur interne remplit rarement une carrière, l'auditeur peut à un moment donné être amené à arbitrer entre ce que l'auditeur doit dire pour la bonne performance de l'entreprise et ce qu'il peut dire sans pénaliser sa carrière à venir.

3.2.3. Les auditeurs sociaux

Le champ de l'audit social est plus sensible aux questionnements de l'éthique de l'auditeur. Non pas en raison des risques qui pourraient être considérés comme plus importants que dans d'autres pratiques de l'audit, mais en raison de la nature même du champ d'action : la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). L'audit social vise à observer des pratiques en relations avec les parties prenantes de l'entreprise, et à les comparer à un ou plusieurs référentiels prédéfinis. Le choix des normes techniques traitant de RSE est relativement vaste. En outre, elles sont toutes, peut-être à l'exception des normes méthodologiques, porteuses de valeurs qui relèvent d'un courant éthique spécifique. Par définition, ces normes envisagent une large diffusion internationale, voire sont envisagées comme universelles. Or l'universalité n'est pas un caractère commun à l'ensemble des systèmes éthiques, tant en philosophie qu'en

psychologie ou en sociologie. Ces normes sont donc, dans un premier temps susceptibles de heurter les valeurs des personnes auxquelles elles peuvent s'appliquer. Mais l'auditeur social peut se confronter à une interprétation du référentiel dans lequel il projettera ses propres valeurs, les faisant résonner (ici au sens Nietzscheen du terme⁸) avec celles du référentiel. Dans ce cas, l'éthique de l'auditeur vient modifier le référentiel lui-même. Il faut noter que l'audit légal de commissariat aux comptes tend à élargir son spectre de contrôle pour y intégrer des dimensions non financières et ainsi rendre encore plus formelle l'institutionnalisation de la RSE par le biais de l'audit légal. Dans ce cas, l'éthique de l'auditeur légal déjà sollicitée pour parer aux risques de perte d'indépendance, sera mobilisée au même titre que celle de l'auditeur social. L'audit social qui pourrait être tenté de standardiser des pratiques d'éthique (c'est à dire se substituer à une moral commune en créant un référentiel moral universel), se heurte aux réalités des sensibilités éthiques infiniment variées des parties prenantes. Les normes de RSE utilisables par les auditeurs peuvent être méthodologiques, c'est à dire proposer une façon de reconnaître et écouter les demandes des parties prenantes. Mais le risque de l'auditeur est de proposer un référentiel normatif absolu, c'est à dire de s'engager dans la diffusion de valeurs qu'il considère comme bonne auprès de parties prenantes sans avoir préalablement su les écouter (Gilbert et Rasche 2008). Seule la discussion avec ces dernières peut garantir leur satisfaction et en aucun cas l'imposition de niveaux et de types de performances qui peuvent leur être étrangers.

Conclusion

L'auditeur, comme tout salarié, dispose d'une éthique et est influençable dans un environnement professionnel donné. Les formations initiales, l'éducation et la socialisation participent à la construction d'une éthique de l'auditeur. Mais ce sont simultanément, le contexte professionnel, le mode d'intégration lors du recrutement, le degré de socialisation, la perception du risque personnellement supporté et la nature du référentiel, qui produisent ponctuellement une modification significative de la décision de l'auditeur.

Quelle que soit la nature de la mission d'audit, la tentation managériale est grande de rechercher un parfait alignement des valeurs de l'auditeur et de l'organisation. Mais est-ce réellement souhaitable ? En effet, les risques liés à l'alignement ne doivent pas être négligés. Les avantages d'une parfaite cohérence entre les deux sont connus : économie des coûts de contrôle et rapidité de réaction de l'auto contrôle. Mais cette uniformité des éthiques et des valeurs au sein de l'organisation peut limiter la capacité de celle-ci à identifier des problématiques émergentes qui sortent du champ habituel de réflexion. Ainsi, l'entreprise, ou le cabinet, se met en position de force par rapport aux exigences économiques, mais en position de faiblesse par rapport aux menaces émergentes. Or le métier d'auditeur comporte implicitement une part importante de nouveauté de situations à traiter. La mise en place d'outils de pilotage par les valeurs est, en soi, un moyen d'uniformisation des valeurs. Certains cabinets de certification légale proposent une ligne de dénonciation des comportements non éthiques. Les salariés peuvent, s'il constatent des comportements déviants de la déontologie, appeler un numéro pour le révéler, et ce, de façon strictement anonyme. Essentiellement mise en place dans les cabinets nord américains, la pratique a été étendue à leurs filiales françaises. Des entretiens avec les responsables montrent que la ligne est utilisée

⁸ L'œuvre de Nietzsche « Le crépuscule des idoles » porte le sous-titre « philosophe à coups de marteau ». L'auteur considère ici le marteau comme celui de l'accordeur de piano, c'est à dire faisant résonner l'instrument afin de s'assurer que ce dernier sonne correctement. La philosophie ne serait alors qu'un outil (comme le marteau) servant à questionner la société et s'assurer que ces modes de raisonnement sont solides et bons.

au mieux une fois par an. D'après les dirigeants, cela démontre l'absence de dérive éthique ou de difficulté éthique au sein des cabinets. Mais les mêmes entretiens avec les auditeurs montrent qu'ils ressentent régulièrement et parfois très intensément, des dilemmes éthiques sans ressentir le besoin, ou le désir d'utiliser cette ligne anonyme en raison d'un rejet du principe même de dénonciation.

Ceci introduit un second questionnement : l'éthique de l'auditeur doit-elle être maîtrisée par la déontologie ? Le problème est de savoir si l'individu, investi d'une mission légale ou normative, a le droit d'introduire un jugement personnel dans sa décision professionnelle. Il faut noter que la tendance en audit légal (commissariat aux comptes ou certification aéronautique) est à la suppression de toute implication personnelle. Il est attendu de l'auditeur une parfaite mise en œuvre des méthodes et des règles prescrites. Cette attente peut aisément se justifier institutionnellement car l'auditeur représente le référentiel. Mais au regard de la responsabilité sociale des entreprises, cette exigence de retenue éthique peut être discutable. En effet, pousser un individu à agir à contresens de ses valeurs personnelles, ou même simplement oublier temporairement ses valeurs personnelles (c'est à dire se dépersonnaliser), peut produire des souffrances importantes. Ainsi, sous couverts d'une fin institutionnelle louable, ou d'une attente d'une maîtrise toujours plus poussée des processus, l'organisme peut-il mettre en œuvre des pratiques managériales critiquables ?

En troisième lieu, l'influçabilité de l'éthique de l'auditeur vient se confronter à la tendance à long terme de concentration des acteurs du marché de l'audit externe. L'audit interne, est, quant à lui, généralement présent dans les grandes entreprises dont la dimension internationale ne cesse de croître. Ceci signifie que l'objet des audits, qu'ils soient sociaux, légaux, normatifs ou d'expertise, est de plus en plus transnational. Aussi, les équipes d'audit doivent elles simultanément faire face à une pluralité de personnes auditées et une pluralité d'auditeurs mais à des référentiels mondiaux. La recherche d'une déontologie commune est-elle compatible avec une telle variété de valeurs culturelles et d'éthiques ? Quand bien même, par une sélection et une formation continue intense, les auditeurs auraient un raisonnement éthique similaire, cela permet-il de répondre efficacement aux demandes de clients internationaux et des utilisateurs ultimes des audits que sont les parties prenantes ?

Bibliographie

ARNOLD V., COLLIER P. A., LEECH S. A. et SUTTON S. G. (2001), "The impact of political pressure on novice decision makers: Are auditors qualified to make the going concern judgments?", *Critical Perspectives on Accounting*, vol.12 (3), p.323-338

CHARPATEAU O. (2007), "*Ethique de l'auditeur et capacité à révéler une erreur : comparaison des auditeurs financiers et opérationnels* ", 28 ème congrès AFC, IAE de Poitiers - France

CHARPATEAU O. (2009), "Les auditeurs face à l'éthique. Messages éthiques explicites et implicites : perception et réaction des auditeurs de certification légale.", Institut d'Administration des Entreprises de Paris Panthéon-Sorbonne

- CITRON D. B. et TAFFLER R. J. (2001), "Ethical Behaviour in the U.K. Audit Profession: The Case of the Self-Fulfilling Prophecy Under Going-Concern Uncertainty", *Journal of Business Ethics*, vol.29 (4), p.353-363
- DEANGELO L. E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting & Economics*, vol.3 (3), p.183-199
- GAA J. C. (1992), "Discussion of A Model of Auditors' Ethical Decision Processes", *Auditing*, vol.11 p.60-66
- GILBERT D. U. et RASCHE A. (2008), "Opportunities and Problems of Standardized Ethics Initiatives – a Stakeholder Theory Perspective", *Journal of Business Ethics*, vol.82 p.755-773
- HOTTEGINDRE G. et LESAGE C. (2007), "*Un mauvais auditeur : dépendant ou incompetent ? Etude des motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France*", 28ème Congrès de l'AFC, Poitiers
- JAFFE E. D. et PASTERNAK H. (2006), "Moral intensity as a predictor of social responsibility", *Business Ethics: A European Review*, vol.15 (1), p.53-63
- JONES T. M. (1991), "Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model", *Academy of Management Review*, vol.16 (2), p.366-395
- JONES T. M. et RYAN L. V. (1997), "The Link Between Ethical Judgment and Action in Organizations: A Moral Approbation Approach", *Organization Science*, vol.8 (6), p.663
- KOHLBERG L. (1976), "Moral stages and moralization: the cognitive developmental approach", in Lickona, *Moral development and behavior*, New York,
- KOHLBERG L. et KRAMER R. (1969), *Continuities and Discontinuities in Childhood and Adult Moral Development*, Human Development
- LAMPE J. C. et FINN D. W. (1992), "A Model of Auditors' Ethical Decision Processes", *Auditing*, vol.11 p.33-59
- LESAGE C. et WECHTLER H. (2007), "*Typology of research topics in audit: a content analysis*", AFC, Poitiers
- LIBBY T. et THORNE L. (2004), "The identification and categorization of auditors' virtues", *Business Ethics Quarterly*, vol.14 (3), p.479-498
- MCMAHON J. et HARVEY R. (2006), "An Analysis of the Factor Structure of Jones' Moral Intensity Construct", *Journal of Business Ethics*, vol.64 (4), p.381-404
- PERRIN J.-F. et TREVES R. (1987), "Kelsen et le kantisme", *Droit et Société*, vol.7 p.319-329
- PONEMON L. A. (1992), "Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study", *Contemporary Accounting Research*, vol.9 (1), p.171-189

PONEMON L. A. et GABHART D. R. L. (1990), "Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence", *Contemporary Accounting Research*, vol.7 (1), p.227-251

POWER M. (2005), *La société de l'audit*, Paris, La Découverte

PRAT DIT HAURET C. (2000), "L'Indépendance du Commissaire aux Comptes : Cadre Conceptuel et Analyse Empirique", Bordeaux

PRAT DIT HAURET C. (2003), "L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement.", *Comptabilité Contrôle Audit*, vol.9 (2), p.31-58

RAWLS J. (1971-1997), *Théorie de la justice*, Paris, Points

RENARD J. (2000), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, Editions d'organisation

REST J., TURIEL E. et KOHLBERG L. (1969), "Level of moral development as a determinant of preference and comprehension of moral judgments made by others", *Journal of Personality*, vol.37 (2), p.225

REST J. R. (1973), "The hierarchical nature of moral judgment: A study of patterns of comprehension and preference of moral stages", *Journal of Personality*, vol.41 (1), p.86-109

SATAVA D., CALDWELL C. et RICHARDS L. (2006), "Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing", *Journal of Business Ethics*, vol.64 (3), p.271-284

SHAPIRO S. P. (1987), "The Social Control of Impersonal Trust", *American Journal of Sociology*, vol.93 (3), p.623-658

SONENSHEIN S. (2007), "The role of construction, intuition, and justification in responding to ethical issues at work: the sensemaking-intuition model.", *Academy of Management Review*, vol.32 (4), p.1022-1040

THOME L., MASSEY D. W. et JONES J. (2004), "An investigation of social influence: Explaining the effect of group discussion on consensus in auditor's ethical reasoning", *Business Ethics Quarterly*, vol.14 (3), p.525-551

THORNE L. et HARTWICK J. (2001), "The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning", *Contemporary Accounting Research*, vol.18 (2), p.337-361