



HAL
open science

Les valeurs culturelles, l'indépendance et le développement moral cognitif: quel lien pour quel auditeur ?

Soraya Bel Haj Ali

► **To cite this version:**

Soraya Bel Haj Ali. Les valeurs culturelles, l'indépendance et le développement moral cognitif: quel lien pour quel auditeur ?. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00646460

HAL Id: hal-00646460

<https://hal.science/hal-00646460>

Submitted on 30 Nov 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.

Les valeurs culturelles, l'indépendance et le développement moral cognitif : quel lien pour quel auditeur ?

Résumé : Le thème de l'indépendance des auditeurs a suscité ces dernières années de nombreux intérêts, tant sur le point médiatique qu'académique. Néanmoins, les études sur le jugement de l'auditeur sont peu nombreuses.

L'objectif de ce travail de recherche consiste à examiner l'impact de facteurs psychoculturels tels que le niveau de développement moral cognitif et les valeurs culturelles sur l'indépendance des auditeurs dans le cadre d'une étude comparative France Tunisie. Pour mieux comprendre cette influence, l'étude se base sur 114 questionnaires rendus. Les résultats montrent d'une part, que l'indépendance est influencée positivement par le niveau de développement moral cognitif des auditeurs et que la valeur culturelle « distance hiérarchique » l'influence négativement ; d'autre part, que la valeur « individualisme » interagit positivement avec le niveau de développement moral cognitif impliquant ainsi une relation indirecte avec l'indépendance.

Mots clés : Indépendance, développement moral cognitif, valeurs culturelles, étude comparative, auditeurs.

Abstract : Cultural values, independence and cognitive moral development : What link for which auditor?

The theme of the independence of auditors in recent years has attracted many interests, both at the point media academic. Nevertheless, studies on auditor judgment are few.

The aim of this research is to examine the impact of psycho-cultural factors such as level of cognitive moral development and cultural values on the independence of auditors in the context of a comparative study France Tunisia. To better understand this influence, the study based on 114 questionnaires returned. Results show first, that independence is positively influenced by the level of cognitive moral development of auditors and the cultural value "power distance" influence negatively on the other hands, the value "individualism" interacts positively with the level of cognitive moral development, thus implying an indirect relationship with independence.

Key Words : Independence, cognitive moral development, cultural values, cross cultural studies, auditors.

Introduction

L'indépendance des auditeurs est une question plus que jamais d'actualité dans un contexte marqué par les échos récurrents des plus grands scandales financiers jamais connus.

Si l'évolution erratique des marchés financiers et les événements économiques de cette dernière décennie ont provoqué une importante crise de confiance affectant divers acteurs économiques, ils ont également contribué à propulser les cabinets d'audit sur le devant de la scène et à rappeler avec force le rôle et l'intérêt de la qualité d'audit (VU, 2004 ; Prat dit Hauret, 2007). De Angelo (1981b : 186), définit la qualité d'audit de la manière suivante, « *la qualité d'audit est définie comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une anomalie significative dans le système comptable de l'entreprise cliente et mentionner cette anomalie* ». D'après cette définition, la qualité d'audit se compose d'une part, d'une qualité de détection - qui s'assimile à la notion de compétence - et d'autre part, d'une qualité de révélation - qui s'assimile à la notion d'indépendance. Dès lors, l'indépendance de l'auditeur correspond à la capacité de l'auditeur à porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence que les autres parties ou faits pourraient exercer (Bazerman, Morgan, Loewenstein, 1997). Ainsi, comme le souligne Prat dit Hauret (2007), « *l'indépendance ne peut exister que si l'auditeur légal est capable d'exprimer son opinion en âme et conscience et de manière libre* ».

Les recherches académiques, en audit, s'inscrivent généralement dans le cadre de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) qui constitue le fondement de la légitimité de la mission de contrôle du client par l'auditeur

(Bertin, 2001). Ce cadre d'analyse permet de fournir un certain nombre d'explications sur la mission de certification des comptes et sur les relations conflictuelles qui peuvent en découler (Watts et Zimmerman, 1983). Cependant, l'audit est également un processus complexe faisant appel à des concepts fondateurs tels que l'éthique et de ce fait à une « subtilité cognitive du jugement » de l'auditeur. Comme le souligne Bertin (2002 : 44), « *l'audit est conduit par des êtres humains soumis à des contraintes cognitives et impliqués dans diverses relations* ».

Dans cet article nous tenterons ainsi de contribuer à l'étude des déterminants de l'indépendance en mettant l'accent sur la dimension cognitive et culturelle du jugement éthique de l'auditeur.

Le choix du cadre cognitif (Hogart, 1991 ; Colasse, 1999) s'explique par la rareté des recherches précédentes menées dans un cadre non anglo-saxon, malgré les différents appels effectués dans ce domaine : « *il semble légitime en l'occurrence de considérer que le développement des recherches à caractère cognitif, quelle que soit la méthodologie empruntée par ces recherches, constitue un tournant réel de la recherche comptable française* ». Colasse (1999),

De nombreuses études, essentiellement américaines (par exemple : Tsui et Windsor, 2001 ; Cohen et al, 1996 ; Ponemon, 1992) ont été consacrées à l'étude de ce sujet dans sa dimension cognitive. Notre travail complète cette littérature dans le prolongement des travaux effectués dans le contexte français par Prat dit Hauret (2000), en y apportant un niveau d'analyse supplémentaire, celui des valeurs culturelles

En effet, si la profession d'audit fait de nos jours face à de nouveaux enjeux liés à l'internationalisation et à la globalisation des normes d'audit, il nous a

paru intéressant de se pencher sur l'impact des valeurs culturelles sur l'indépendance et l'éthique des auditeurs. Nous souhaitons donc poser la question suivante : dans quelle mesure les valeurs culturelles et le niveau de développement moral des auditeurs influencent-ils leur indépendance ?

Notre travail empirique est mené à partir d'un échantillon principal composé de 114 auditeurs tunisiens inscrits à l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie (OECT) et d'un échantillon comparatif constitué de 141 auditeurs français inscrits à la Compagnie des commissaires aux comptes. Les résultats montrent d'une part, que l'indépendance est influencée positivement par le niveau de développement moral cognitif des auditeurs et que la valeur culturelle « distance hiérarchique » l'influence négativement ; d'autre part, que la valeur « individualisme » interagit positivement avec le niveau de développement moral cognitif impliquant ainsi une relation indirecte avec l'indépendance.

Dans une première section nous exposons les fondements théoriques de notre démarche hypothético-déductive et nous mettons en perspectives les résultats des travaux antérieurs ; ce qui nous permet de dégager les hypothèses de cette recherche.

Dans une seconde section, nous précisons la démarche méthodologique. Enfin, nous consacrons la troisième section à présenter les résultats empiriques et à les discuter.

1. Cadre d'analyse et hypothèses de recherche

Les travaux visant à expliquer l'indépendance de l'auditeur ont débuté dans les années 70. Jusqu'à la fin des années 80, les recherches se sont focalisées sur les variables explicatives de l'indépendance perçue par les utilisateurs de l'information comptable et financière à partir des modèles précurseurs de Goldman et Barlev (1974), de Nichols et Price (1976) et de Shockley (1982). Nombreux chercheurs ont étudié l'incidence de diverses variables, sur le niveau d'indépendance perçue, telles que la réalisation de mission de conseil par d'autres associés du cabinet (Hillison et Kenneley, 1988 ; Beck et al, 1988), la situation financière du client (Knapp, 1985 ; Shultz et Gustavson, 1978), la taille (Shockley, 1981), la réputation du cabinet (De Angelo, 1981), le niveau d'expérience (Abdolhammadi et Wright, 1987), la compétence de l'auditeur, les honoraires versés à l'auditeur par le client (Burton et Fairfield, 1982), le niveau de concurrence (Farmer et al, 1987 ; Kunitake et White, 1986 ; Beams et Killough, 1970), l'existence d'appel d'offres pour la nomination des auditeurs, la durée du mandat, la revue du dossier par un autre associé du cabinet (Mautz et Matuziak, 1988), la rotation des associés, la flexibilité des règles et méthodes comptables (Nichols et Price, 1976 ; Hartley et Ross, 1972 ; Hobgood et Sciarrino, 1972), la mise en place des comités d'audit ou la crainte des sanctions judiciaires ou professionnelles.

La grande limite de ces études réside dans le concept de l'indépendance qui reste très restrictif faisant abstraction de la dimension cognitivo-comportementale de l'auditeur. Ainsi, l'étude du comportement de l'auditeur n'a suscité l'intérêt des chercheurs qu'après la prise de conscience que le sujet est un élément central de la qualité d'audit et qu'il est temps de

s'attacher tout particulièrement à son éthique (Charpateau, 2007 ; Donnelly et al, 2003). L'objet de cette attache est de déterminer d'une part, comment un auditeur forme son jugement et d'autre part, avec quel niveau d'indépendance le réalise-t-il ?

Ces deux dernières décennies ont connu par conséquent, la recrudescence des études cherchant à établir les déterminants de l'indépendance, en empruntant aux courants psychologiques et sociologiques bon nombre de facteurs.

Dans les modèles psychologiques, les individus sont indépendants les uns des autres. L'analyse phare portant sur les auditeurs est issue du modèle de développement moral cognitif de Kohlberg (1969) (section 1.1). A l'opposé dans les modèles sociologiques, les individus résultent du produit de l'environnement culturel (valeurs, habitudes, mœurs, coutumes et traditions). Le modèle le plus communément utilisé est celui des valeurs culturelles d'Hofstede (1980) (section 1.2). Afin de structurer l'approche des éléments cognitifs déterminants de l'indépendance comportementale des auditeurs, nous abordons successivement les cadres conceptuels des déterminants mentionnés présentant ainsi les principaux résultats des travaux antérieurs ; puis dans un second temps nous formulons les hypothèses de recherche.

1.1 Le facteur psychologique : niveau de développement moral cognitif

Les études empiriques développées sur les processus cognitifs ont favorisé la meilleure compréhension de l'indépendance des décisions prises par l'auditeur (Loyer, 2006 : 160).

Il est reconnu que les professionnels comptables doivent avoir une conduite morale et être capables de reconnaître et de résoudre les dilemmes moraux auxquels ils font face dans le cadre de leur mission de certification des

comptes. Nous savons actuellement peu de choses sur le développement et le raisonnement moral des auditeurs ; cependant certaines recherches, à majorité anglo-saxonne, ont porté sur le sujet et ont eu pour objectif de comprendre et de mesurer les facteurs influents sur le comportement des auditeurs. Le cadre théorique mobilisé dans ces recherches comme dans la notre, est celui du développement moral cognitif de Kohlberg (1969).

Cette théorie tente d'expliquer le cadre cognitif sous-jacent à la prise de décision individuelle, dans le contexte d'un problème éthique. Son objectif n'est pas de classer un comportement comme bon ou mauvais, mais plutôt de comprendre les processus de raisonnement cognitifs qu'un individu suit lorsqu'il résout un dilemme éthique. Il y a, selon Kohlberg (1969), trois niveaux de développement moral comprenant chacun deux stades. Tout au long de leur vie, les individus évoluent et progressent à travers ces différents niveaux en commençant au niveau que l'auteur nomme « pré-conventionnel », en second lieu au niveau « conventionnel », puis éventuellement en dernier lieu au niveau « post-conventionnel ». L'individu, passant d'une structure à l'autre, devient mieux outillé pour résoudre les problèmes de la réalité quotidienne, en s'acheminant ainsi vers l'autonomie.

Chaque niveau est composé de deux stades, avec un second stade plus avancé dans le processus d'évolution que le premier. Les individus progressent à travers les différents niveaux selon une progression séquentielle et irréversible.

Au niveau Pré-Conventionnel, les règles et les attentes sociales sont perçues comme extérieures à soi. L'individu répond aux règles culturelles du bon ou du mauvais ; il est concerné par les conséquences concrètes de ses actes, en

particulier les récompenses externes et les punitions et, par son propre intérêt immédiat.

Au niveau Conventionnel, l'individu choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société. L'individu internalise les règles, les normes et les attentes des autres et en particulier celles de la famille, des proches, de ses pairs (pour un professionnel) ou celles des autorités.

Au niveau Post-Conventionnel, la perspective qui prime est celle des principes moraux. Le comportement des individus est ainsi guidé par des principes et des valeurs universelles. Lorsque les lois ou les règles sont en contradiction avec les principes éthiques personnels de l'individu, ce dernier choisit d'agir en accord avec ses propres principes plutôt que de respecter les règles ou les lois en question.

Tableau 1 : Présentation des 6 stades de développement moral cognitif selon Kohlberg

Stades	Ce qui est considéré comme « bien »	Raisons pour agir ainsi
Niveau pré-conventionnel – focalisation sur le moi		
Stade 1	Eviter de désobéir aux règles comportant une punition	Esquive de la punition ou des conséquences néfastes pour soi
Stade 2	Respecter les règles qui sont dans son intérêt	Satisfaire ses propres intérêts immédiats
Niveau conventionnel – focalisation sur le groupe		
Stade 3	Faire ce que les gens attendent	Besoin d'être une « bonne personne » aux yeux des autres
Stade 4	S'acquitter des devoirs et des obligations que l'on considère valables	Maintenir l'ordre social
Niveau post-conventionnel – focalisation sur les valeurs personnelles		

Stade 5	S'acquitter d'abord des obligations qui ne sont pas relatives	Le « point de vue légal » l'emporte sur les contrats sociaux
Stade 6	Suivre des principes éthiques librement choisis	Croire à un idéal en tant que personne rationnelle

Les travaux observent dans l'ensemble que les auditeurs sont confrontés, dans le cadre de leurs missions, à de fortes pressions économiques émanant des dirigeants des entreprises auditées. Le niveau de développement moral des auditeurs interagit avec leurs croyances personnelles influençant ainsi leur indépendance.

Les recherches, étudiant le lien entre le niveau de DMC et l'indépendance des auditeurs, relatent deux types de résultats. Le premier sous entend un lien non linéaire entre le niveau de développement moral cognitif et l'indépendance. Selon ces recherches, l'auditeur, dont le DMC est au niveau pré-conventionnel, respecte les normes professionnelles d'indépendance uniquement lorsqu'elles sont favorables à son intérêt personnel immédiat. Quant à l'auditeur, dont le DMC est au niveau conventionnel, a le désir de respecter les règles et l'autorité et, se comporte de manière indépendante si un tel comportement est cohérent avec les normes du groupe de référence. Enfin, l'auditeur qui raisonne au niveau post-conventionnel, respecte les normes d'indépendance si de telles normes sont compatibles avec ses propres croyances (Prat dit Hauret, 2000 ; Ponemon et Gabhart, 1990). Le deuxième type de résultat relate l'établissement d'un lien linéaire entre le niveau de développement moral des auditeurs et leur niveau d'indépendance. Dans cette même optique, Trevino (1986) a montré que la tendance à tricher diminue lorsque le niveau de jugement moral augmente. Ainsi, plus le niveau de développement moral cognitif est élevé et plus les auditeurs se comporteront de manière indépendante.

H1 : L'indépendance des auditeurs est positivement corrélée avec leur niveau de développement moral cognitif.

Ainsi les auditeurs, dont le niveau de développement moral est au niveau post-conventionnel, sont plus indépendants que les auditeurs dont le niveau est conventionnel ou pré-conventionnel.

1.2 Les facteurs culturels : les valeurs

Bien que largement reconnue dans les littératures psychologiques, anthropologiques et sociologiques, l'influence des valeurs culturelles sur le comportement des auditeurs n'a été que récemment sujette à des recherches. Il est ainsi établi, que l'environnement joue un rôle important dans la formation du jugement professionnel. L'éthique professionnelle, liée à l'échelle des valeurs sociales et culturelles qui impriment et façonnent les sociétés humaines, conditionne ainsi la concrétisation de ce jugement. En effet, l'auditeur qu'il soit théoricien ou praticien, est invité à mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires et appropriées pour réduire les contraintes liées au jugement professionnel, dans le respect des valeurs sociales et des repères culturels des pays.

Dans le but d'appréhender le rôle que jouent les valeurs culturelles dans la formation du jugement et l'impact qu'elles peuvent avoir sur l'indépendance des auditeurs, nous avons choisi de reposer notre travail de recherche sur le modèle culturel d'Hofstede (1980).

Les travaux d'Hofstede font parties des recherches les plus significatives de la tendance comparative. C'est à la théorie du logiciel mental hiérarchisé que cette approche doit sa large diffusion. Hofstede définit la culture à partir de cinq dimensions culturelles : l'individualisme versus collectivisme, la forte

ou faible distance hiérarchique, la masculinité versus féminité, le contrôle de l'incertitude et l'orientation sur du long ou du court terme.

1.2.1 Différences entre les nations : étude comparative

La diversité des horizons culturels conduit à une diversité de perception du monde. Par conséquent, les individus, provenant de cultures différentes, peuvent percevoir différemment les dilemmes éthiques et porter ainsi des jugements différents.

En audit, les différences culturelles se manifestent donc dans la manière qu'ont les auditeurs issus de sociétés différentes à prendre leurs décisions et répondre aux dilemmes éthiques (Tsui, 1996). Les résultats des travaux antérieurs mettent en évidence que les auditeurs issus de pays en voie de développement (PVD) ont un niveau de raisonnement éthique moins élevé que celui de leurs confrères issus de pays développés.

H2a : Le niveau de développement moral cognitif des auditeurs tunisiens est moins élevé que celui des auditeurs français.

Cette différence peut être expliquée par une différence culturelle entre les deux groupes d'auditeurs.

H2b : Le niveau d'indépendance des auditeurs tunisiens est moins élevé que celui des auditeurs français.

1.2.2 Les causes de ces différences : impact des valeurs culturelles

Dans le cadre de cette recherche nous essayons de déterminer le rôle de deux valeurs culturelles, à savoir l'individualisme et la distance hiérarchique, sur l'indépendance des auditeurs.

Les recherches antérieures ont mis en exergue qu'un niveau élevé de raisonnement éthique peut être interprété, comme allant de pair avec des valeurs culturelles individualistes, puisque le niveau post-conventionnel se focalise sur les principes personnels. Les valeurs collectivistes sont perçues comme étant incompatibles avec la focalisation sur les principes personnels du niveau élevé post-conventionnel du raisonnement éthique (Ge et al, 2000).

H3a : La valeur culturelle individualisme est positivement corrélée avec le niveau de développement moral cognitif.

H3b : la valeur culturelle individualisme est positivement corrélée avec le niveau d'indépendance.

Selon la littérature, les auditeurs aux valeurs élevées de « distance hiérarchique » éprouvent plus de difficultés à résister aux pressions émanant de leurs supérieurs et se résignent plus facilement à suivre leurs décisions grâce à leur tolérance pour la hiérarchie (Cohen et al, 1992, 1993).

H4a : La valeur culturelle distance hiérarchique est négativement corrélée avec le niveau de développement moral cognitif.

H4b : La valeur culturelle distance hiérarchique est négativement corrélée avec le niveau d'indépendance.

2. Méthodologie de la recherche

2.1. Sélection du terrain de recherche

Dans le contexte tunisien, la population mère est constituée de tous les experts comptables en exercice et inscrits à l'OECT. L'audit légal en Tunisie

est effectué par les experts comptables qui jouissent ainsi des deux fonctions à savoir, experts comptables et commissaires aux comptes.

La population mère étant tellement réduite, l'échantillon sélectionné est constituée de la population dans son ensemble, hormis les six commissaires aux comptes qui ont participé au pré-test du questionnaire. L'échantillon s'élève à 485 commissaires aux comptes. Le nombre de réponses exploitables, après plusieurs relances, n'a été que de 114.

Afin de donner à l'analyse la dimension comparative souhaitée, notre travail a été complété par l'étude de la population comptable française. Pour éviter la multiplication des biais tels que le biais dû aux non réponses, auquel s'ajoute le biais de départ dû à l'échantillon (du fait du choix d'un échantillon de convenance), nous avons décidé d'élaborer notre comparaison sur une base de données déjà existante. Au regard des travaux effectués sur l'indépendance des auditeurs et, plus précisément dans le cadre d'études comparatives, l'utilisation de bases de données existantes n'est pas inédite (exemple : Tsui, 1996 ; Charpateau, 2007).

L'échantillon de comparaison est composé de 511 commissaires aux comptes français, issu de l'étude menée par Prat dit Hauret (2000). Le nombre de réponses exploitable est de 141. Il est à préciser que le questionnaire utilisé est sensiblement le même que celui utilisé pour notre étude de la population française, hormis la mesure de la culture. En effet, l'étude de l'impact des valeurs culturelles sur l'indépendance ne sera étudiée qu'à partir de l'échantillon tunisien.

2.2. Variables et échelles de mesure

La variable dépendante correspond à l'indépendance de l'auditeur soit à sa capacité de révéler une erreur constatée par application stricte des règles comptables. La littérature, sur l'indépendance des auditeurs, utilise comme mesure la méthode des scénarii. En effet, l'utilisation de ce procédé est préconisée dans l'appréciation des jugements éthiques. Il s'agit de situations hypothétiques formulées à la troisième personne et sur lesquelles les personnes interrogées doivent se prononcer. Cela revient à mettre l'auditeur en situation imaginaire passant par des préalables verbaux du type, « Monsieur DAT a certifié les comptes.... ». Cette présentation permet de minimiser « la désirabilité sociale du répondant » et d'éviter ainsi le risque potentiel de réponse biaisée.

Ainsi, l'indépendance est mesurée à partir de quatre scénarii. Il s'agit de situations d'audit construite par Prat dit Hauret (2000), à partir de carnets de bord tenus par six commissaires aux comptes en exercice qui ont hésité, au cours de leurs missions, à appliquer les règles comptables recommandées ou normées. L'ensemble des décisions d'audit a été construit en créant un contexte autour d'une application stricte de la règle mais susceptible d'avoir pour conséquence un non respect de la dite règle.

A la fin de chaque scénario, il est demandé à l'auditeur d'apprécier la décision hypothétique sur une échelle de Likert graduée de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (tout à fait d'accord). Le traitement du questionnaire permet de calculer un « I score » pour chaque individu, dont les valeurs possibles sont comprises entre 4 et 20 traduisant le niveau d'indépendance des auditeurs.

Les variables indépendantes sont constituées du niveau de développement moral cognitif et des valeurs culturelles.

Le niveau de développement moral cognitif des auditeurs est mesuré par le biais du « DIT » (*Defining Issues Test*) dans sa version française 1 et longue. Il s'agit d'un instrument de mesure psychométrique, construit à partir de la théorie séquentielle du développement moral cognitif, composé de six problèmes éthiques. Il est demandé aux répondants d'indiquer le degré d'importance qu'ils accordent à un ensemble de concepts énoncés lors de leur prise de décision et, ensuite de classer les quatre facteurs choisis en fonction de leur importance relative.

Le DIT repose ainsi sur l'idée que les individus, ayant un niveau de développement moral cognitif différent, interprètent les dilemmes éthiques différemment. Chaque réponse représente ainsi le type de raisonnement caractérisant chacun des six stades de développement moral. Le traitement du questionnaire permet, à la suite d'une série d'opérations mathématiques, de calculer un « P score » (*Principal morality score*) pour chaque individu, dont les valeurs possibles sont comprises 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 (1979), 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.

Quant aux valeurs culturelles, elles sont mesurées à l'aide de l'instrument de mesure développé par Hofstede (1994). Le « VSM » (*Value Survey Model*) est un questionnaire traduit en plusieurs langues, dont la langue française, qui permet de mesurer cinq dimensions culturelles, à savoir :

- La distance hiérarchique ou « Power Distance Index »(PDI) ;

- Le contrôle de l'incertitude ou « Uncertainty Avoidance Index » (UAI) ;
- L'individualisme versus collectivisme (IDV) ;
- La masculinité versus féminité (MAS) ;
- L'orientation sur du long terme ou « Long-Term Orientation »(LTO).

Chaque dimension est mesurée par quatre items sur une échelle de Likert à 5 points.

Dans le cadre de cette recherche, une étude de fiabilité et de validité de l'échelle à été menée puisque nous ne calculons pas le score national mais nous mesurons les valeurs culturelles d'un point de vue individuel. Ainsi, seules les valeurs culturelles distance hiérarchique et individualisme/collectivisme ont été prises en compte dans l'étude empirique.

3. Résultats empiriques

3.1. Analyse descriptive et comparative

3.1.1. Profil sociodémographique des auditeurs

La collecte des données effectuée à partir du questionnaire a permis de déterminer un profil sociodémographique des auditeurs.

L'échantillon tunisien est composé de 114 individus, la répartition femme/homme est respectivement de 7% et 93% et 86% d'entre eux sont mariés. La moyenne d'âge des auditeurs est de 40 ans. La tranche d'âge la plus représentée, est celle de 31-35 ans avec 43,9%. Il est à noter que l'ancienneté est de 10,68 ans et que 24,5% des auditeurs ont un niveau d'expérience de plus de 15 ans. La majorité des auditeurs soit 90% travaille

dans des cabinets dont la taille est comprise entre 1 et 50 salariés. Enfin, il est à relever que le plus grand nombre d'entre eux font partie de cabinets employant moins de 10 individus.

Quant à l'échantillon français (Prat dit Hauret ; 2000), il est composé de 141 individus, la répartition femme/homme est respectivement de 19,9% et 78% (et 2,1% d'oublis) et les $\frac{3}{4}$ des auditeurs sont mariés. Les tranches d'âge les plus représentées sont les 40-45 ans avec un taux de 21,3%, Il est intéressant de relever que la majorité des auditeurs, soit 42,1%, a un niveau d'expérience de plus de 20 ans. Il est à noter que plus de 88% des auditeurs travaillent dans des cabinets de moins de 50 salariés. Dans le contexte comparatif de notre étude, l'information la plus importante est que la majorité d'entre eux, soit 50,4%, travaille dans des cabinets d'audit dont la taille est inférieure à 10 salariés.

Ainsi, les deux échantillons étudiés sont relativement homogènes.

Tableau 2 : Synthèse des données sociodémographiques de la France et de la Tunisie

Variables sociodémographiques		Tunisie N=114	France N=141
Genre	Homme	93%	78%
	Femme	7%	19,9%
Statut marital	Marié	86%	75%
	Célibataire	14%	22,9%
Age moyen		40 ans	-
Tranche d'âge moyenne		36-45 ans	36-45 ans
Expérience moyenne		11 ans	-
Tranche d'expérience moyenne		5-15 ans	10-20 ans

Taille du cabinet	1-50 salariés	1-50 salariés
--------------------------	---------------	---------------

3.1.2. *Le niveau de développement moral*

Le niveau de développement moral cognitif est une variable mesurée à l'aide du DIT de Rest (1979) dont l'indice de calcul est le P score. Sur cette base, Rest a établi une classification qui se présente ainsi :

P score = [0 , 27] niveau pré-conventionnel

P score =]27 , 41] niveau conventionnel

P score =]41 , 95] niveau post-conventionnel

Sur la population tunisienne étudiée, le P score varie de 6,67 (taux le plus faible) à 55 (taux le plus élevé). Le P score moyen étant de 30,23.

Quant à la population française, le P score moyen (Prat dit Hauret; 2000) est de 32,99.

Ainsi, si l'on raisonne en termes de moyenne du P score et, suivant la classification de Rest, il n'existe pas de différence notable entre les deux populations. Le niveau de développement moral cognitif est conventionnel pour les deux populations. Ces résultats sont très proches de ceux obtenus par Tsui et Windsor (2001) : le P score moyen d'une population de 48 auditeurs australiens et 75 auditeurs chinois s'est élevé respectivement à 34,2 et 29,93, traduisant de même un niveau conventionnel.

Afin de compléter l'analyse descriptive, nous avons effectué un Test t. Celui-ci a pour objectif de comparer les moyennes des variables et de déterminer l'existence d'une différence entre les échantillons étudiés.

Tableau 3: Test t - Comparaison des niveaux de développement moral de la France et de la Tunisie

Indicateurs	Groupes	Nombre	Moyennes	Test t	Sig
Niveau de DMC	France	141	32,995	-1,688	0,0456
	Tunisie	114	30,23		

Les résultats montrent une différence significative entre les deux groupes (Test t = -1,688, dl = 253, p = 0,0456). On peut donc affirmer que le niveau de DMC des auditeurs français est plus élevé que celui des auditeurs tunisiens avec un degré de confiance proche des 5%.

Au vu de ces résultats, le concept de moyenne n'est pas suffisant pour comparer les deux populations, raison pour laquelle nous avons approfondi l'analyse, en établissant une comparaison non plus sur le score moyen, mais à partir des intervalles de Rest (1979).

Nous avons créé une variable calculée et y avons regroupé les individus sur la base de la classification du stade du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) et des valeurs du P score de Rest.

Tableau 4 : Niveau de développement moral des auditeurs tunisiens et français

	Nombre d'auditeurs tunisiens	% d'auditeurs tunisiens	Nombre d'auditeurs français	% d'auditeurs français
Pré-conventionnel	60	52,6%	42	29,8%
Conventionnel	38	33,3%	59	41,8%
Post-conventionnel	16	14%	40	28,4%
Total	114	100%	141	100%

Nous observons que la majorité des auditeurs tunisiens a une sensibilité éthique de niveau pré-conventionnel, ce qui démarque sensiblement la population du P score moyen obtenu. Alors que du côté français, les résultats sont représentatifs de la moyenne globale, puisque la majorité des auditeurs soit 41,8% raisonne effectivement de manière conventionnelle.

Les résultats nous permettent ainsi de conclure que les auditeurs français ont un niveau de développement moral cognitif plus élevé que les auditeurs tunisiens, ce qui vérifie l'hypothèse H2a.

3.1.3. *L'indépendance*

L'indépendance des auditeurs a été mesurée à travers quatre scénarii auxquels peuvent être confrontés les auditeurs en mission. Il s'agit de différentes situations d'audit où l'application stricte des règles comptables peut s'avérer difficile.

Pour ce faire, nous avons créé une variable score d'indépendance (I score) à partir de la somme des réponses aux quatre situations d'audit. Les scores varient ainsi de 4 (total respect des règles comptables sur les quatre scénarii) à 20 (total irrespect des règles comptables sur les quatre scénarii).

Nous avons aussi créé une deuxième variable « I score recodée » dans laquelle nous avons regroupé les auditeurs en trois classes. Cette classification a été établie en fonction de la moyenne.

- 1^{ère} classe ($4 \leq \text{I score} < 9$) : auditeurs fortement indépendants
- 2^{ème} classe ($9 \leq \text{I score} < 11$) : auditeurs moyennement indépendants
- 3^{ème} classe ($11 \leq \text{I score} < 20$) : auditeurs faiblement indépendants

Les résultats obtenus sont très divers. Ils confortent ceux obtenus par Prat dit Hauret (2000) selon qui « *le résultat est à la fois rassurant car il est à*

posteriori révélateur d'une certaine complexité des situations d'audit et étonnant dans la mesure où les répondants, commissaires aux comptes, connaissent tous la doctrine de la compagnie nationale des commissaires aux comptes ».

Parmi les répondants tunisiens, seuls huit auditeurs (soit 7%) ont répondu en *total respect* des règles comptables préconisées. A l'opposé, seuls deux auditeurs ont répondu en *total irrespect* et de manière non indépendante aux quatre scénarii proposés.

Tableau 5: Niveau d'indépendance des auditeurs tunisiens et français

	Nombre d'auditeurs tunisiens	% d'auditeurs tunisiens	Nombre d'auditeurs français	% d'auditeurs français
Fortement indépendants	30	26,3%	42	29,8%
Moyennement indépendants	28	24,6%	52	36,9%
Faiblement indépendants	56	49,1%	47	33,3%
Total	114	100%	141	100%

Nous observons que la majorité des auditeurs tunisiens (49,1%) a un niveau d'indépendance faible. Alors que du côté des auditeurs français, la répartition s'est avérée presque parfaitement homogène (36,9% sont moyennement indépendants, 33,33% sont faiblement indépendants et 29,8% le sont fortement).

Nous pouvons de ce fait conclure, qu'à situations identiques, les auditeurs français sont plus indépendants que les auditeurs tunisiens, ce qui confirme l'hypothèse H2b.

3.2. Analyse des déterminants

Il convient de rappeler que l'analyse qui suit s'attache à l'étude de l'échantillon tunisien.

Afin d'apprécier l'éventuelle relation directe ou indirecte entre l'indépendance d'une part (variable à expliquer) et, le développement moral cognitif et les valeurs culturelles d'autre part (variables explicatives), deux séries de régressions ont été effectuées.

3.2.1. Déterminants directs de l'indépendance

Le tableau 6 présente les résultats obtenus de la régression multiple (le modèle explicatif), avec pour variable à expliquer l'« indépendance » et pour variables explicatives le « DMC », l'« individualisme » et la « distance hiérarchique ».

Tableau 6 : Régression multiple : déterminants directs de l'indépendance

Variables	Coefficients	Coef. Standards	T	Significativités
Constante	12,334		15,156	0,000***
DMC	0,065	0,241	2,568	0,012**
Individualisme	0,045	0,014	0,148	0,883
Distance hiérarchique	-0,540	-0,173	-1,859	0,066*

*** significatif à 1%, ** significatif à 5% et * significatif à 10%

Au vu de ces résultats, il apparaît que l'impact de l'« individualisme » sur l'« indépendance » n'est pas significatif (0,883).

De plus, en admettant un taux de significativité de 10%, nous acceptons la valeur culturelle « distance hiérarchique » comme variable explicative. Le

lien linéaire entre les deux variables étant négatif, l'hypothèse H4b est vérifiée.

Nous constatons aussi que d'une part, la variable la plus significative de la détermination de l'« indépendance » des auditeurs est le « niveau de développement moral cognitif » et que d'autre part, il existe un lien linéaire positif entre ces deux variables. L'hypothèse H1 est vérifiée. Ainsi, les auditeurs les plus indépendants, c'est-à-dire ceux qui appliquent de manière stricte les règles comptables préconisées, ont un niveau de développement moral cognitif post-conventionnel. A l'opposé, les auditeurs les moins indépendants sont ceux qui ont un niveau de développement moral cognitif pré-conventionnel.

3.2.2. Déterminants indirects de l'indépendance

Le tableau 7 présente les résultats obtenus de la régression multiple (le modèle explicatif), avec pour variable à expliquer le « DMC » et pour variable indépendante les valeurs culturelles, « individualisme » et « distance hiérarchique ».

Tableau 7 : Régression multiple : déterminants indirects de l'indépendance

Variables	Coefficients	Coef. Standards	T	Significativités
Constante	30,003		27,808	0,000***
Individualisme	2,519	0,215	2,268	0,025**
Distance hiérarchique	-0,734	-0,064	-0671,	0,503

*** significatif à 1%, ** significatif à 5% et * significatif à 10%

La seule variable significative du modèle est la valeur culturelle « individualisme », le résultat de la « distance hiérarchique » n'étant pas probant (0,503).

Ainsi, le modèle indique, *toute chose égale par ailleurs*, que l'« individualisme » a une influence indirecte sur l'« indépendance » de l'auditeur. En effet, l'« individualisme » influence le « développement moral cognitif » qui, lui-même a un impact très significatif sur l'« indépendance ».

L'hypothèse H3a est ainsi vérifiée.

En conclusion, notre étude a montré que la variable culturelle « individualisme » n'est pas corrélée positivement avec l'« indépendance » mais avec la variable psychologique « niveau de développement moral cognitif ». Autrement dit, les auditeurs, aux valeurs individualistes (par référence au degré d'indépendance et de liberté que peuvent revendiquer les membres d'une société), ont un niveau élevé de développement moral cognitif.

Ce résultat est compatible avec la littérature, qui indique qu'un niveau élevé de raisonnement éthique peut être interprété comme allant de pair avec des valeurs culturelles individualistes puisque le niveau post-conventionnel se focalise sur les principes personnels. A l'opposé, les valeurs collectivistes sont perçues comme étant incompatibles avec la focalisation sur les principes personnels du niveau élevé post-conventionnel du raisonnement éthique (Ge et al, 2000).

3.3. Discussion des résultats

Au vu de nos précédents résultats, nous avons pu affirmer l'existence d'un lien positif entre le niveau de « développement moral cognitif », la valeur « distance hiérarchique » et le niveau d'« indépendance ». Nous abordons ces deux points successivement.

A la lecture des résultats du lien entre le DMC et l'indépendance, il apparaît que les auditeurs les plus indépendants, c'est-à-dire ceux qui appliquent de manière stricte les règles comptables préconisées, ont un niveau de développement moral cognitif post-conventionnel. A l'opposé, les auditeurs les moins indépendants sont ceux qui ont un niveau de développement moral cognitif pré-conventionnel (H1). Lorsque nous entamons une comparaison, sur la base des recherches antérieures, nous nous apercevons que les résultats sont mitigés.

Nos résultats sont *cohérents* avec ceux de nombreux chercheurs dont Tsui (1996) et Tsui et Windsor (2001) qui ont montré que plus le niveau de développement moral cognitif est élevé et moins les auditeurs sont susceptibles de se plier aux exigences des clients et de ce fait, ont un niveau d'indépendance élevé.

Ils sont cependant *différents* de ceux obtenus par Prat dit Hauret (2000) ou par Sweeney et Roberts (1997). Selon ces derniers, les auditeurs qui ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel sont ceux qui ont le niveau d'indépendance le plus fort et sont les plus soucieux du respect des règles comptables. En effet, au niveau *conventionnel*, l'individu choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société. Il internalise les règles, les normes, les attentes des autres et en particulier celles de la famille, des proches, des autorités ou du groupe de ses pairs pour un professionnel.

Il est à préciser que cette différence de résultats s'explique par la prise en compte de l'influence des valeurs culturelles sur le comportement des auditeurs. Nous étayons donc nos résultats dans ce qui suit.

Au vu de la littérature, la population tunisienne est caractérisée par une forte distance hiérarchique, un faible contrôle de l'incertitude, un esprit collectiviste et une tendance à la masculinité¹ (Bel Haj Ali, 2010).

Il a été démontré, que les individus aux valeurs collectivistes, sont très attachés aux valeurs familiales, aux proches, aux groupes de référence, aux pairs, etc.

Bien que l'individu au niveau *conventionnel*, soit censé internaliser les règles et les normes, il est avant tout à la recherche d'une reconnaissance de ses pairs et de son groupe de référence. Nous pouvons prétendre, au même titre, que l'individu aux valeurs collectivistes peut mentir si cela est bénéfique au groupe de référence. Il est d'ailleurs admis que l'auditeur, dont le DMC est au niveau conventionnel, a le désir de respecter les règles et l'autorité et se comporte de manière indépendante, si un tel comportement est cohérent avec les normes du groupe de référence.

A contrario, au niveau *post-conventionnel*, la perspective qui prime est celle des principes moraux. Le comportement des individus est ainsi guidé par des principes et des valeurs universelles. Lorsque les lois ou les règles sont en contradiction avec ses principes éthiques personnels, l'individu choisit d'agir en accord avec ses propres principes plutôt que de respecter les règles ou les lois en question. Ainsi, à la différence des deux autres niveaux, le niveau post-conventionnel prône la justice et la moralité. L'auditeur, qui ne se comporte pas de manière indépendante, agit de la sorte pour défendre une cause juste. Alors qu'un individu raisonnant au niveau conventionnel se

¹ La France, est caractérisée par une forte distance hiérarchique, un fort contrôle de l'incertitude, un esprit individualiste et une tendance à la féminité.

La différence culturelle entre les deux populations étudiées est très significative.

comporte en conformité avec les attentes du groupe, donc si celles-ci sont mauvaises son comportement le sera aussi.

Le deuxième point intéressant, à étayer, a trait aux résultats des relations entre les valeurs culturelles « distance hiérarchique » et « individualisme », et l' « indépendance de l'auditeur ».

Le fondement de nos hypothèses repose sur le fait que la diversité des horizons culturels conduit à une diversité de perception du monde. Par conséquent, les individus provenant de cultures différentes peuvent percevoir différemment les dilemmes éthiques et porter ainsi des jugements différents. Dans le cadre de notre recherche, la diversité culturelle, sur laquelle repose notre étude empirique, se reflète à travers les valeurs culturelles « distance hiérarchique » et « individualisme ». Il est admis par la littérature que les auditeurs, aux valeurs élevées de « distance hiérarchique », éprouvent plus de difficultés à résister aux pressions qui émanent de leurs supérieurs ou des managers et, se résignent plus facilement à suivre les décisions formulées par leurs supérieurs à cause de leur tolérance pour la hiérarchie (Cohen et al, 1992, 1993). Il apparaît ainsi que la valeur culturelle « distance hiérarchique », correspondant au degré d'inégalité attendu et accepté par les individus, influence négativement le niveau d'indépendance des auditeurs. Ainsi, plus la distance hiérarchique est forte et donc plus l'auditeur accepte l'inégalité de pouvoir, et moins il sera indépendant. Ce résultat est prévisible, puisque l'acceptation des inégalités au pouvoir entraîne une forte subordination et de ce fait, une forte probabilité de céder aux pressions émanant des dirigeants et managers.

La question qui se pose est de savoir quel est le poids de cette variable sur l'indépendance ? En effet, on note à l'issue de la comparaison effectuée entre

la France et la Tunisie, que les deux pays possèdent une forte distance hiérarchique au pouvoir. Les résultats de l'indépendance sont pourtant sans ambiguïté, puisque les auditeurs tunisiens paraissent être moins indépendants. Il est ainsi difficile de conclure uniquement sur ce point. Nous pouvons toutefois apprécier l'influence de cette variable et relever la complexité du modèle.

Conclusion

Notre travail de recherche a eu pour ambition de s'intéresser aux déterminants de l'indépendance de l'auditeur dans la prise de décision et ce, par le biais des valeurs culturelles et du niveau de développement moral cognitif en entreprenant une comparaison France-Tunisie.

A la différence des travaux antérieurs, qui mettaient en évidence une relation non linéaire entre le développement moral cognitif et l'indépendance, nous avons abouti à une relation linéaire positive entre ces deux variables.

Ce travail a en outre permis de démontrer que l'indépendance de l'auditeur est influencée par le niveau de développement moral cognitif, variable elle-même influencée par l'individualisme qui est considéré, à l'instar de Triandis (1990), comme le plus important aspect des différences culturelles.

Bien que l'influence de la culture ait été démontrée empiriquement, le domaine de l'audit externe n'en reste pas moins une activité réalisée par des professionnels dont le statut et les domaines d'intervention sont soumis à un ensemble de lois et de règles professionnelles précises, qui peuvent être différents d'un pays à un autre et dont l'influence peut être vérifiée.

Bibliographie

- Abdolmohammadi, M.J., Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgements. *The Accounting Review*, 12 (1): 1-13.
- Bazerman, M.H., Morgan, K.P., Loewenstein, G.F. (1997). The impossibility of auditor independence, *Sloan Management Review* (été) : 89-94.
- Beams, F. A., Killough, L. N. (1970). Audit Independence-an Extension of the Concept. *The National Public Accountant* (December): 12-19, 16-28.
- Beck, P.J., Frecka T.J., Solomoni, I. (1988). An empirical Analysis of the relationship between mas involvement and auditor tenure: implications for auditor independence. *Journal of Accounting Literature*: 65-84.
- Bernardi, R., Arnold, D. (1997). An examination of moral development within public accounting by gender, staff level, and firm. *Contemporary Accounting Research* 4: 653-668.
- Bertin, E. (2001). Faire de la recherche en audit : Bilan et perspectives. Cahier de recherche, Université de Tours 14 : 99-129.
- Bertin, E. (2002). La formation à l'audit : déterminants, contenu et voies de recherche. 23^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Burton, J.C., Fairfield, P. (1982). Audit Evaluation in Changing Environment. *Auditing : A Journal of Practice and Theory* (hiver).
- Cohen, J., Pant, L., Sharp, D. (1992). Cultural and Socioeconomics Constraints on International Codes of Ethics: Lessons from Accounting. *Journal of Business Ethics*, 11: 687-700.
- Cohen, J., Pant, L., Sharp, D. (1993). A validation and extention of a multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics* 12 (1): 13-26.
- Colasse, B. (1999). Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau. *Comptabilité-Contrôle-Audit* Mai : 23-34.

- Charpateau, O. (2007). Ethique de l'auditeur et capacité à révéler une erreur : Comparaison des auditeurs financiers et opérationnels. 28^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- De Angelo, L.E. (1981). Audit size and audit quality. *Journal of Accounting and economics* 3: 183-199.
- Donnelly, D.P., Quirin, J.J., O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting* 15: 87-110.
- Eynon, G., Hill, N., Stevens, K. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics* 16: 1297-1309.
- Farmer, T., Rittenberg, L.E., Trompeter, G.M. (1987). An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Automne): 1-14.
- Ge, L., Thomas, S. (2007). A cross-cultural comparison of the deliberative reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. *Journal of Business Ethics* 82: 189-211.
- Goldman, A., Barlev, B. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implication for independence. *The Accounting Review* (octobre): 707-718.
- Hill, N., Stevens, K., Clarke, P. (1998). Factors that affect ethical reasoning abilities of U.S. and Irish small-firm accountancy practitioners. *Research on Accounting Ethics* 4: 145-166.
- Hillison, W., Kenneley, M. (1988). The economics of non audit services. *Accounting Horizons* (septembre): 32-40.
- Hobgood, G., Sciarrino, J. (1972). Management looks at audit services. *Financial executive* (avril): 26-32.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Newbury Park, CA: Sage.

- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence : the cognitive developmental approach to socialization. In D.A. Goslin (Ed), *Handbook of socialization theory and research* : 347-480, Chicago: Rand McNally.
- Knapp, M.C. (1985). Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*: 202-211.
- Kunitake, W.K ., White, C.E. (1986). Ethics for independent auditors. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (été): 222-231.
- Loyer, P. (2006). L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants. Doctorat en science de gestion. Université de Lille 1.
- Mautz, R.K., Matuziak, L.W. (1988). Concurring partner review revisited. *Journal of Accountancy* (mars): 56-63.
- Nichols, D.R., Price, K.H. (1976). The auditor-firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory. *The Accounting Review* (avril): 335-346.
- Ponemon, L. (1992a). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 17: 239-258.
- Ponemon, L. (1992b). Accountant underreporting and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research* 9: 171-189.
- Ponemon, L.A., Gabhart, D.R. (1990). Auditor independence judgment: a cognitive developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7(1): 227-251.
- Ponemon, L.A., Gabhart, D.R. (1993). *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*. Vancouver : Canadian General Accountants' Research Foundation.
- Prat dit Hauret, C. (2000). L'indépendance du commissaire aux comptes: cadre conceptuel et analyse empirique. Doctorat en science de gestion. Bordeaux : Université de Montesquieu.
- Prat dit Hauret, C. (2007). Ethique et décisions d'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13 (1) : 69-86.
- Rest, J. (1979). *Development in Judging Moral Issues*. Minneapolis: University of Minnesota Press.

- Shockley, R.A. (1981). Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis. *The Accounting Review* (octobre): 785-800.
- Shockley, R.A. (1982). Perceptions of audit independence: a conceptual model. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (hiver): 126-143.
- Schultz, J.J, Gustavson, S.D. (1978). Actuaries' perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability. *The Accounting Review* (juillet): 626-641.
- Sweeney, J., Roberts, R. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting Organizations and Society* 22: 337-352.
- Trevino, L.K. (1986). Ethical decision making in organizations : a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review* 11 (3): 601-617.
- Triandis, H.C. (1994). Theoretical and methodological approaches to the study of collectivism and individualism . 41-56, In Kim U., Triandis H.C., Kagitcibasi C., Choi S-C., Yoon G. (1994), *Individualism and collectivism, theory, method and applications*, Vol. 18, Cross-cultural research and methodology series, Sage publications, 338 Pages.
- Tsui, J.S.L. (1996). Auditors' ethical reasoning: some audit conflict and cross-cultural evidence. *The International Journal of accounting* 31 (1): 121-133.
- Tsui, J.S.L., Windsor C. (2001). Some cross-culture evidence on ethical reasoning. *Journal of business ethics* 31(2): 143-150.
- Vu, V.H. (2004). A concept of performance for the audit firms by stakeholder approach. Cahier de recherche, Université de Paris XII.
- Watts R., Zimmerman, J. (1983). Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm : Some Evidence. *Journal of Law and Economics* October.
- Windsor, C., Ashkanasy, N. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on accountant independence. *Accounting Organizations and Society* 20: 701-720.