



HAL
open science

De la possibilité d'accroître l'éthique de l'auditeur : Le cas d'une formation

Yves Mard, Christelle Chaplais, Sylvain Marsat

► To cite this version:

Yves Mard, Christelle Chaplais, Sylvain Marsat. De la possibilité d'accroître l'éthique de l'auditeur : Le cas d'une formation. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899102

HAL Id: hal-01899102

<https://hal.science/hal-01899102v1>

Submitted on 24 Oct 2018

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.

DE LA POSSIBILITE D'ACCROITRE L'ETHIQUE DE L'AUDITEUR : LE CAS D'UNE FORMATION

Yves MARD

Christelle CHAPLAIS

Sylvain MARSAT

Résumé : Dans le cadre de l'exercice de sa profession, l'auditeur est confronté à des situations impliquant des dilemmes éthiques. Nous nous demandons si une formation peut l'aider dans certaines circonstances. Pour cela, nous avons procédé à une expérimentation afin de déterminer si un cours d'éthique avait une influence sur leur processus de raisonnement moral et leur perception de l'intensité morale des dilemmes éthiques. Les résultats montrent que la formation augmente la capacité à identifier un dilemme éthique, mais semble limiter l'intensité perçue du dilemme. D'autre part, de façon contre-intuitive, la formation semble diminuer l'intention à agir strictement en conformité avec la déontologie, au profit d'une action plus en adéquation avec l'éthique de l'auditeur.

Mots clés : éthique, auditeur, formation, raisonnement moral, intensité morale

Abstract: As part of the exercise of his profession, the auditor is confronted with situations involving ethical dilemmas. We wonder if training can help in some circumstances. Therefore, we conducted an experiment to determine if an ethics course had an influence on their moral reasoning process and their perception of the moral intensity of ethical issues. The results show that training increases the ability to identify an ethical dilemma, but seems to limit the perceived intensity of the dilemma. On the other hand, counter-intuitively, training appears to decrease the intention to act strictly in accordance with deontological codes, in favor of an action more consistent with the ethics of the auditor.

Key words : ethics, auditor, training, moral reasoning, moral intensity

1. Introduction

L'auditeur légal ou commissaire aux comptes¹ a pour mission d'attester que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière. La qualité de cette mission dépend à la fois de la compétence et du niveau d'indépendance de l'auditeur (DeAngelo, 1981) ou peut-être, plus particulièrement, d'un juste équilibre entre les deux (Richard et Reix, 2002). L'éthique, en tant que compétence clé de l'auditeur (Gonthier-Besacier et al., 2012) indispensable à son indépendance, constitue ainsi un facteur déterminant de la qualité de l'audit.

L'auditeur est souvent confronté à des conflits d'intérêts mettant son indépendance et son éthique à l'épreuve. Comme le soulignent Fortin et Martel (1997), l'audit est une mission d'intérêt social, l'auditeur devant fournir un avis sur la fidélité des comptes de l'entreprise auditée, destiné à diverses parties aux intérêts parfois divergents : le public, les créanciers, les actionnaires, les autorités de réglementation, etc.... Par ailleurs, la relation entre l'auditeur et l'entreprise auditée est particulière. L'entreprise auditée a l'obligation légale d'avoir un commissaire aux comptes, qu'elle choisit. Le commissaire aux comptes exerce une mission légale, mais il est choisi par l'entreprise auditée qui le rémunère. Dans ce contexte, Prat dit Hauret (2003) a montré que seuls 15,8 % des auditeurs français interrogés avaient un niveau d'indépendance élevé, 26,9 % ayant un niveau d'indépendance faible et 57,2 % un niveau d'indépendance moyen.

Suite aux scandales financiers du début du nouveau millénaire et à la crise financière de 2008, l'indépendance de l'auditeur a été plus que jamais remise en question et l'éthique est revenue au cœur des débats. Le cabinet d'audit Arthur Andersen a été accusé d'avoir fermé les yeux sur la « comptabilité créative » d'Enron et détruit des documents comptables. La Commission Européenne a précisé, quant à elle, dans son Livre Vert portant sur la politique en matière d'audit et notamment sur les leçons à tirer de la crise, que « le fait que de nombreuses banques aient dévoilé de 2007 à 2009 des pertes énormes sur les positions qu'elles détenaient à la fois dans leurs bilans et hors bilan pose non seulement la question de savoir comment les auditeurs ont pu avaliser les comptes de leurs clients au cours de cette période, mais aussi celle de l'adéquation du cadre législatif en vigueur ». Dans ce contexte, la réglementation encadrant la profession comptable et l'organisation des cabinets d'audit se sont renforcées afin de garantir un niveau d'indépendance et d'éthique accru. La Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er Août 2003 a introduit dans le code de commerce une section relative à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes. Le Code de déontologie de la profession publié le 16 novembre 2005 rappelle les six principes fondamentaux de comportement éthique auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, la compétence, l'indépendance, la confraternité et la discrétion. Certains cabinets se sont également dotés d'un code d'éthique réaffirmant leurs valeurs.

De nombreuses études montrent que l'éthique de l'auditeur est souvent mise à l'épreuve. Malgré l'existence de nombreux dispositifs, Fortin et Martel (1997) rappellent que l'auditeur se retrouve souvent seul face à sa conscience pour résoudre certains conflits d'intérêts. Par exemple, le Code de déontologie ne lui permet pas toujours de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté. Afin d'être mieux armé face à ces situations, nous nous demandons

¹ Dans la suite de l'article, l'auditeur légal sera dénommé « auditeur »

s'il est possible de renforcer le raisonnement éthique de l'auditeur. En particulier, une formation à l'éthique peut-elle avoir une influence sur le raisonnement éthique de l'auditeur ?

Pour l'IFAC (International Federation of Accountants), l'éthique doit faire l'objet d'un enseignement. De même, depuis de nombreuses années, l'AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business) a recommandé aux écoles de commerce d'intégrer des cours d'éthique dans leurs programmes. Selon Noël et Geyer (2007), en France, la place de l'éthique dans la formation des professionnels demeure insuffisante. L'analyse de son efficacité pourrait encourager les établissements de formation à intégrer des cours d'éthique dans leurs programmes.

Cette recherche a pour objectif de contribuer à la littérature sur l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique de l'auditeur. Selon Rest (1986), le raisonnement éthique comporte quatre étapes : l'identification d'un dilemme éthique dans une situation donnée, le jugement moral quant à l'action à entreprendre, l'intention d'agir de manière éthique et l'action elle-même. Ces 4 étapes sont successives et indissociables. L'objectif d'un cours d'éthique devrait être de permettre aux auditeurs de progresser au travers de chacune d'entre elles afin de prendre des décisions éthiques. Contrairement à la plupart des études antérieures, il nous semble donc important de tester l'effet d'un cours d'éthique sur le modèle dans son ensemble et non sur certaines étapes uniquement.

D'autre part, Jones (1991) s'est intéressé au problème éthique lui-même, considérant que son intensité morale pouvait avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique. Aucune étude n'a été réalisée à notre connaissance sur l'influence d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du dilemme. Par ailleurs, notre étude porte spécifiquement sur les auditeurs. Nous essayons de comprendre comment l'éthique des auditeurs pourrait être renforcée afin de faire face aux dilemmes rencontrés dans le cadre de leur mission. De ce fait, nous avons eu recours à des scénarii réellement vécus par des auditeurs en activité et qui présentent la particularité d'opposer différentes considérations éthiques (notamment déontologie / éthique personnelle). Enfin, il s'agit de la première étude menée dans un contexte français sur l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement des auditeurs.

Dans le cadre d'une expérimentation, des étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit issus de deux universités françaises ont été confrontés à des dilemmes éthiques vécus par des auditeurs français et recueillis par Prat dit Hauret (2007). Certains ont suivi un cours d'éthique, d'autres non. Un questionnaire a permis d'évaluer leur raisonnement éthique et leur perception des dilemmes. Les résultats obtenus montrent que les étudiants ayant suivi un cours d'éthique identifient davantage la présence d'un dilemme dans les situations présentées. En revanche, lorsqu'on les interroge sur la décision qu'ils auraient prise à la place de l'auditeur, il s'avère qu'une formation en éthique les éloigne de la réponse strictement déontologique. De même, la formation leur permet de prendre du recul par rapport à la situation rencontrée si bien que l'intensité morale du dilemme leur semble moins élevée. En outre, nos résultats corroborent le lien entre l'intensité morale perçue du dilemme et le processus de raisonnement éthique (Jones 1991). Au cas présent, la formation à l'éthique a permis aux étudiants de considérer que les dilemmes éthiques avaient une intensité morale moindre, leur permettant ainsi d'envisager une action moins déontologique.

Dans une première partie, nous présenterons les travaux portant sur les facteurs qui influencent l'éthique de l'auditeur dans le cadre de sa prise de décision. Ensuite, nous développerons les hypothèses relatives à l'influence d'une formation à l'éthique. La troisième partie sera consacrée à la présentation de notre expérimentation. Nous présenterons, dans une quatrième partie, les résultats obtenus.

2. Mise en œuvre de l'éthique de l'auditeur lors d'une prise de décision : de nombreux facteurs d'influence

De nombreux travaux montrent que, lors d'une prise de décision, l'auditeur est soumis à diverses pressions mettant son comportement éthique à l'épreuve. Certaines proviennent du contexte professionnel dans lequel l'auditeur doit prendre des décisions (cadre légal et réglementaire, travail en équipe, niveau d'expérience et culture du cabinet). D'autres résultent de facteurs culturels et individuels.

2.1 Les influences culturelles

L'influence de la culture nationale a généralement été analysée à la lumière des travaux d'Hofstede (1980). Selon Ge et Thomas (2008), les étudiants en audit canadiens auraient un niveau de raisonnement éthique plus élevé que les étudiants chinois en raison notamment de valeurs culturelles individualistes. Fleming et al. (2010) ont tenu à nuancer les résultats obtenus lors de ces comparaisons interculturelles. Ils considèrent que les différences entre le niveau de raisonnement éthique d'étudiants chinois et américains dépendent surtout de la nature des dilemmes auxquels ils sont confrontés. Contrairement à leurs attentes, Jeffrey et al. (2004) n'ont pas réussi à montrer que dans une culture collectiviste (Taïwan), les auditeurs étaient plus enclins à enfreindre les normes professionnelles en faveur d'un membre de leur famille.

2.2 Les facteurs liés au contexte professionnel

La plupart des facteurs d'influence identifiés résultent du contexte professionnel au sein duquel l'auditeur exerce son jugement d'audit. L'audit est une profession très réglementée. En particulier, en France, le commissaire aux comptes doit, dans l'exercice de sa profession, se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux règles déontologiques et normes d'exercice professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. En cas de non-respect, il peut engager sa responsabilité civile voire pénale. La crainte d'être condamné semble surtout avoir un effet sur les décisions prises par les auditeurs dont le niveau éthique est faible. L'importance des sanctions ne paraît pas, elle, avoir d'incidence (Gul et al. 2003, Jeffrey et al. 2004).

Les attentes de la profession en matière de comportement éthique sont par ailleurs clairement explicitées dans les codes de déontologie (celui de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France) mais également, de plus en plus souvent, dans des codes d'éthique développés par les cabinets eux-mêmes. Les vertus identifiées dans ces codes de conduite sont jugées primordiales par les auditeurs canadiens interrogés par Libby et Thorne (2007). Selon

Gowthorpe et al. (2002) les auditeurs néo-zélandais analysent les dilemmes éthiques principalement par référence au code de déontologie. Toutefois, l'influence du code de déontologie peut dépendre de sa forme. En particulier, dès lors que l'auditeur a acquis un niveau de développement moral qui lui permet de s'affranchir de règles strictes, un code basé sur des principes serait plus approprié qu'un code basé sur des règles (Herron et Gilbertson, 2004).

Par ailleurs, les auditeurs travaillent généralement en équipe. Thorne et al. (2004) ont analysé l'effet d'une discussion entre pairs. Lorsque la discussion porte sur la façon idéale de résoudre un dilemme éthique, le groupe se range généralement derrière la position dominante. Lorsque la discussion porte sur la façon concrète de résoudre un dilemme, l'ensemble des positions du groupe convergent vers un consensus.

Concernant l'effet de l'expérience professionnelle, Conroy et al. (2010) ont montré que les différences de perception éthique entre les juniors et les managers/associés apparaissent limitées et plutôt liées à la situation analysée. D'après Cohen et al. (2001), les professionnels comptables seraient, en revanche, moins enclins que les étudiants à entreprendre des actions non éthiques.

Peu d'études se sont intéressées à l'influence de la culture organisationnelle. Selon Douglas et al. (2001), l'environnement organisationnel a seulement un effet indirect sur l'identification du dilemme éthique par les auditeurs. Windsor et Ashkanasy (1996) considèrent que la manière dont l'auditeur prend une décision lorsque son indépendance est mise en cause repose principalement sur ses valeurs personnelles, bien que la culture organisationnelle puisse les nourrir ou au contraire les inhiber.

2.3 Les caractéristiques personnelles

Le processus de prise de décision des auditeurs est bien entendu également influencé par certaines caractéristiques individuelles. Un certain nombre d'études (Cohen et al. 2001, Conroy et al. 2010) démontrent que les femmes se conduisent généralement de façon plus éthique que les hommes. Toutefois, compte tenu d'un effet lié à la sélection à l'entrée dans un cabinet d'audit, le niveau éthique des auditeurs, hommes et femmes confondus, se situe généralement au même niveau (Abdolmohammadi et al. 2003). Shaub et al. (1993) se sont intéressés à l'orientation éthique des auditeurs et ont montré que les auditeurs ayant un niveau de relativisme (absence de croyance en des règles morales universelles) et d'idéalisme (de bonnes conséquences peuvent toujours être atteintes) élevés sont les moins à même à reconnaître un problème éthique.

Prat dit Hauret (2007) analyse différents dilemmes éthiques vécus par des auditeurs français au travers de l'idéologie éthique correspondante. Certaines décisions sont prises en application stricte de la loi, d'autres dans une perspective utilitariste tandis que pour d'autres c'est une certaine justice sociétale qui prévaut. Cohen et al. (2001) étudie l'orientation éthique des auditeurs, représentée par l'importance qu'ils accordent à certains principes pour juger une situation éthique. Les auditeurs tendent à définir le caractère éthique ou non d'une situation en faisant référence aux devoirs et obligations, à la justice et à l'équité ainsi qu'à l'utilitarisme. Enfin, le locus de contrôle de l'auditeur a été analysé. Il s'agit de la tendance que les individus ont à considérer que les événements qui les affectent sont le résultat de leurs

actions (locus interne) ou, au contraire, qu'ils sont le fait de facteurs externes sur lesquels ils n'ont que peu d'influence (locus externe). Selon Tsui et Gul (1996) le locus de contrôle interagit avec le niveau éthique de l'auditeur dans une situation de conflit avec le client. Prati et Hauret (2003) a mis en évidence que les auditeurs français ont un locus de contrôle « interne ».

La revue des travaux sur le thème de l'éthique en audit montre que l'éthique de l'auditeur est soumise à de multiples facteurs d'influence. On peut donc ainsi se demander s'il est possible, au moyen d'une formation, de renforcer le raisonnement éthique de l'auditeur.

3. L'effet d'une formation sur le raisonnement éthique de l'auditeur

3.1 L'effet sur le niveau de raisonnement moral

De nombreuses études cherchent à déterminer si un cours d'éthique a une influence sur le niveau de raisonnement moral des étudiants, mesuré à l'aide du Defining Issue Test (DIT) développé par Rest (1979). Le DIT permet de définir à quel stade de développement moral cognitif se situe un individu. Pour Kohlberg (1969), le développement moral est constitué de trois stades, successifs, exclusifs et irréversibles. Au stade pré-conventionnel, l'individu est centré sur son intérêt personnel, les règles lui sont extérieures et il ne les considère qu'en termes de punitions / récompenses. Au stade conventionnel, l'individu apprend à satisfaire des attentes, obéir à des lois, des règles générales, sans les remettre en cause. Au stade post-conventionnel, l'individu admet la nécessité de la règle mais il peut l'enfreindre s'il la juge mauvaise au regard de ses valeurs personnelles et peut condamner moralement certains faits alors même que la loi les autorise.

Thorne (2000) a développé un instrument de mesure du raisonnement moral normatif (jugement moral) et du raisonnement moral délibérant (intention morale), basé sur le DIT de Rest (1979) et les 3 niveaux de développement moral cognitif de Kohlberg (1969). Dans sa version simplifiée, l'instrument de Thorne contient 4 situations liées à l'audit. En moyenne, le développement moral des auditeurs financiers se situe à un niveau conventionnel (Ponemon et Gabhart 1990, Ponemon 1992, Tsui et Gul 1996, Prati et Hauret 2003). La plupart des études démontrent qu'un cours d'éthique augmente le niveau de raisonnement éthique (Welton et al. 1994, Eynon et al. 1997, Loe et Weeks (2000), Marnburg 2003, Earley et Kelly 2004, Dellaportas 2006, O'Leary 2009, Welton et Guffey 2009, Thomas 2012). Eynon et al. (1997) et Welton et Guffey (2009) ont également montré que cet effet était persistant dans le temps. Sur la base d'une étude qualitative, Ritter (2006) a toutefois conclu que les étudiants ayant suivi un cours d'éthique n'intégraient pas davantage de concepts éthiques dans leur raisonnement face à un dilemme éthique.

Selon Carlson et Burke (1998), après un cours d'éthique, les étudiants font preuve d'un raisonnement éthique plus complexe et plus flexible. L'analyse rigide initiale laisse place à une analyse plus poussée allant au-delà du simple respect d'un code de conduite.

Pour Wynd et Mager (1989), cependant, les critères utilisés par les étudiants pour juger certaines situations se développent progressivement en fonction de leurs relations, de leur religion, de leur formation, etc. Un simple cours d'éthique ne peut pas suffire à accroître leur

niveau de raisonnement. L'objectif d'un cours ne devrait donc pas être de modifier la façon dont les étudiants pensent qu'ils devraient agir dans certaines situations mais plutôt de leur faire prendre conscience de la dimension éthique et sociale des décisions en entreprise, afin de l'intégrer dans leur processus de décision. Leurs travaux ne révèlent aucune influence d'un cours d'éthique sur l'attitude éthique des étudiants. Cagle et al. (2008) sont parvenus à la même conclusion. D'autres études se sont intéressées à l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement moral.

3.2 L'effet sur le processus de décision éthique

3.2.1 Description du processus de décision éthique

Selon Rest (1986), le raisonnement éthique comporte quatre étapes. Dans un premier temps, en fonction de sa conscience ou de sa sensibilité morale, l'individu doit être capable d'identifier que la situation comporte un problème éthique. Dans un deuxième temps, il porte un jugement moral sur l'action à entreprendre en indiquant l'attitude que devrait avoir une personne dans cette situation. Il doit ensuite avoir l'intention d'agir lui-même de manière éthique. Vient enfin le temps de l'action où l'individu doit se comporter conformément à son intention éthique.

Jones (1991) s'est intéressé aux caractéristiques du problème éthique lui-même. La perception de l'ensemble de ces caractéristiques permet de déterminer l'intensité morale du problème, qui comporte six dimensions : l'importance des conséquences (gravité des conséquences liées à la décision prise), la probabilité des conséquences, le consensus social (décision qu'auraient pris les pairs), le délai de survenance des conséquences, la proximité des effets (effet des conséquences sur les proches) et la concentration des effets (nombre de personnes affectées par les conséquences). Jones (1991) considère que l'intensité morale du problème peut avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique (Rest 1986). Plus l'intensité morale est élevée, plus la situation est susceptible d'attirer l'attention. Par ailleurs, une situation dont l'intensité morale est faible peut ne pas être identifiée comme un dilemme éthique. Leitsch (2006) considère que de nombreuses décisions dépendent de l'intensité morale du problème rencontré. Ainsi, le fait de détourner de grosses sommes d'argent paraît plus grave que voler un stylo ou une feuille de papier sur son lieu de travail.

Des études récentes ont montré le lien entre l'intensité morale du problème, le jugement éthique et l'intention d'action (Leitsch 2006, Beu et al. 2003, Guffey et McCartney 2008, Sweeney et Costello 2009). Leitsch (2006) précise que bien que n'ayant pas d'incidence directe sur la sensibilité éthique, l'intensité morale de la situation combinée à cette sensibilité a une influence sur le jugement éthique. Par ailleurs, l'intensité morale et le jugement moral ont une incidence sur l'intention éthique. Singhapakdi et al. (1996) ont montré que l'intensité morale perçue augmentait la conscience éthique de professionnels du marketing et avait une influence positive sur leur intention éthique. Singhapakdi et al. (1998) ont également constaté que l'intensité morale perçue avait un impact indirect sur l'intention éthique de par son effet sur la conscience éthique.

Le processus de raisonnement éthique peut donc être représenté comme suit :

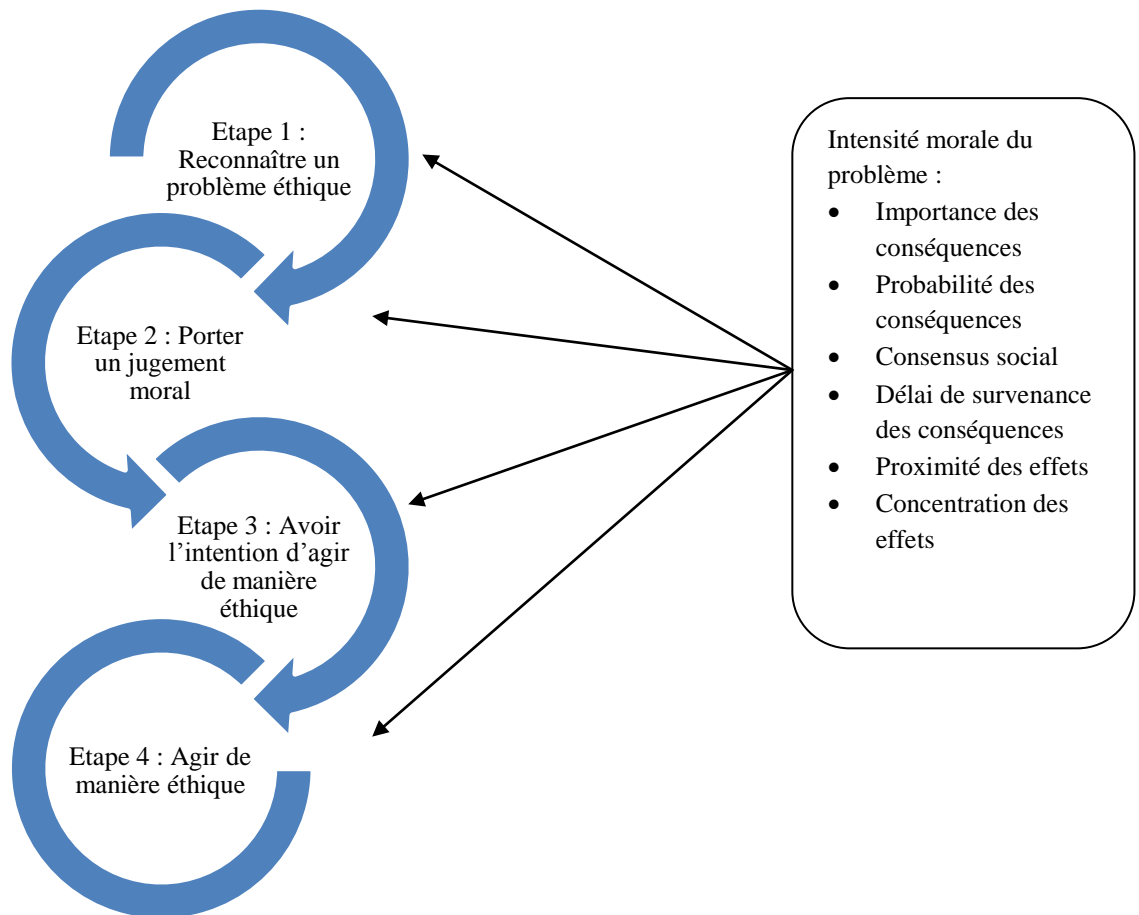


Figure 1 – Processus de raisonnement éthique (Rest, 1986) et intensité morale du problème (Jones, 1991)

3.2.2 Hypothèses de recherche

Comme l'indiquait déjà Weber en 1990 et le confirme Lau en 2010, bien que les travaux sur l'incidence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique se soient développés au cours des dernières années, les résultats obtenus restent mitigés et difficilement comparables du fait notamment de différences dans l'objet même de l'analyse (par exemple certains s'intéressent à la conscience éthique alors que d'autres font référence au niveau de raisonnement moral) et de la diversité des instruments de mesure utilisés.

Compte tenu du modèle de prise de décision éthique décrit dans la figure 1, l'objectif d'un cours d'éthique devrait être de permettre aux individus de progresser au travers des différentes étapes afin de prendre des décisions éthiques. Ainsi, le cours devrait permettre à chacun de renforcer sa capacité à 1) identifier un dilemme éthique, 2) formuler un jugement éthique, 3) avoir l'intention d'agir de manière éthique et 4) agir de manière éthique.

Tout d'abord, la plupart des auteurs s'accordent sur le fait qu'un cours d'éthique accroît la conscience éthique, c'est-à-dire la capacité à reconnaître un dilemme éthique. Gautschi et Jones (1998) ont montré que le nombre de problèmes éthiques identifiés par des étudiants dans un dialogue entre deux professionnels avait augmenté après le cours. Sur la base de

scenarii sur l'éthique des affaires, Saat et al. (2010) ont conclu que le cours avait eu un effet particulièrement bénéfique pour les étudiants qui ont de bons résultats scolaires, sont inscrits dans des universités publiques, de sexe féminin et d'origine Malaisienne. Pour Lau (2010) les résultats du questionnaire ATBQ (Attitudes Towards Business ethics Questionnaire) montrent que la conscience éthique des étudiants a augmenté après le cours. En revanche, le cours d'éthique n'a pas eu d'incidence sur la conscience éthique des étudiants interrogés par Ritter (2006) à l'aide d'un questionnaire fondé sur des scenarii liés à la vie des affaires. Cela nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

H₁ : Une formation à l'éthique améliore la conscience morale de l'auditeur

L'influence d'une formation à l'éthique sur le jugement éthique a été moins étudiée. Dans une étude réalisée auprès d'étudiants américains sur la base d'un questionnaire portant sur l'éthique des affaires et l'éthique en général, Glenn (1992) a conclu à une amélioration du jugement éthique. Par ailleurs, Douglas et al. (2001) ont montré qu'une formation à l'éthique avant l'entrée dans la vie professionnelle avait une influence sur le jugement éthique des auditeurs en activité. Selon Cloninger et Sevarajan (2010), un cours d'éthique améliore le jugement des étudiants et diminue le biais lié à l'appréciation de la performance de l'individu dans l'entreprise. Nguyen et al. (2008) ont analysé le jugement éthique d'étudiants à la lumière de certaines dimensions éthiques de l'échelle MES (Multidimensional Ethical Scale) de Reidenbach et Robin (1990). Que ce soit en terme d'équité morale (juste / injuste) ou de relativisme (culturellement acceptable ou non), le jugement éthique des étudiants n'a pas été influencé par le cours d'éthique. Toutefois, en matière de contractualisme (violation ou non d'un contrat implicite avec les autres), leur jugement a évolué. Ces résultats, d'une façon générale, nous permettent d'émettre l'hypothèse suivante :

H₂ : Une formation à l'éthique rend le jugement de l'auditeur plus éthique

Peu de recherches ont été réalisées sur le lien entre une formation à l'éthique et l'intention d'agir. Nguyen et al. (2008) ont conclu que lorsque le jugement éthique des étudiants s'améliorait, leur intention éthique évoluait dans le même sens. Sur la base de scenarii liés à l'environnement comptable, O'Leary (2009) a également conclu que le cours d'éthique améliorait l'intention éthique des étudiants. Lau (2010) a montré que la formation augmentait le niveau de raisonnement moral des étudiants, défini comme la capacité à analyser et à évaluer différentes solutions afin de déterminer sa position face à un dilemme éthique, en mobilisant certains principes éthiques et certaines règles de décision. Cette notion inclut donc à la fois le jugement et l'intention éthiques. L'effet de la formation dépend par ailleurs du niveau de motivation des étudiants. Ainsi nous pouvons postuler :

H₃ : Une formation à l'éthique rend l'intention d'action de l'auditeur plus éthique

L'effet d'une formation sur la décision elle-même a été très peu analysé du fait des difficultés rencontrées pour l'observer. Toutefois, Mayhew et Murphy (2009) ont analysé l'effet d'un cours d'éthique sur le comportement d'étudiants en Master Comptabilité dans le cadre d'un jeu similaire au Trivial Poursuite. Les étudiants doivent communiquer certaines informations sur leur score et donc sur leur gain financier potentiel, qui pourra être, selon le montant, recompté par un tiers. Le cours d'éthique permet de diminuer le nombre de scores erronés communiqués, mais uniquement lorsque les participants ne sont pas anonymes. L'action éthique elle-même ne sera pas analysée ici car non observable dans le cadre de notre méthodologie.

3.2.3 L'effet d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du problème éthique

Selon Jones (1991), le degré selon lequel les individus perçoivent les caractéristiques d'un dilemme éthique détermine son intensité morale. Ces caractéristiques sont les suivantes : l'importance de ses conséquences, leur probabilité et délai de survenance, le consensus social qu'il génère, la proximité des effets et leur concentration. Nous supposons qu'un cours d'éthique devrait permettre d'analyser différemment les caractéristiques d'un dilemme et donc de percevoir plus fortement son intensité morale :

H₄ : Une formation à l'éthique augmente l'intensité morale perçue du problème éthique

Enfin, à notre connaissance, aucune étude n'a été réalisée sur l'impact d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du problème. Par ailleurs, compte tenu de l'effet de l'intensité morale perçue du problème sur le processus de raisonnement éthique (Leitsch, 2006), nous proposons également de tester l'hypothèse suivante :

H₅ : Une formation à l'éthique a une influence sur le processus de raisonnement éthique indépendamment de l'intensité morale perçue du dilemme éthique

4. Méthodologie

Dans la mesure où il est difficile de déterminer l'influence d'une formation en éthique en observant ou en interrogeant des auditeurs en activité, nous avons décidé de recourir à une méthode expérimentale. Les sujets sont des étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit. De nombreux auteurs ont en effet montré que les étudiants de l'enseignement supérieur en comptabilité étaient représentatifs du raisonnement éthique des professionnels.

4.1 Présentation de l'expérimentation

L'expérimentation est basée sur un questionnaire auto-administré. La première partie du questionnaire présente quatre situations vécues par des auditeurs français. Ces situations ont été recueillies par Prat dit Hauret (2007) à l'aide de carnets de bords tenus par les auditeurs ou au travers d'entretiens. Elles correspondent toutes à un dilemme éthique, notamment parce qu'elles sont susceptibles d'opposer les règles applicables dans le cadre de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes (le code de déontologie par exemple) et d'autres dimensions éthiques. La décision prise par le commissaire aux comptes est indiquée dans chaque situation. Dans tous les cas, il s'agit d'une décision contraire à l'application stricte des règles de la profession, notamment du code de déontologie. Par exemple, dans la situation 2, le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler le fait délictueux d'abus de biens sociaux afin d'éviter le dépôt de bilan d'une entreprise.

Le questionnaire comporte 9 questions identiques pour chacune des quatre situations (voir questionnaire joint en annexe 1). Chaque réponse est évaluée sur la base d'une échelle de Likert à 7 points. Toutefois, afin de ne pas influencer les réponses, le sens de l'échelle est inversé pour certaines questions. Les réponses aux questions « inversées » sont ensuite recodées pour l'analyse des résultats. La question 1 mesure la capacité à identifier un dilemme éthique, la question 2 le jugement éthique et la question 3 l'intention éthique. Après recodage,

plus le score est élevé, plus la réponse est conforme aux lois et doctrines règlementant la profession. Les questions 4 à 9 évaluent l'intensité morale perçue du dilemme éthique selon les 6 dimensions proposées par Jones (1991). L'intensité morale correspond à la moyenne des réponses obtenues à ces 6 questions après recodage des réponses aux questions « inversées ». Plus le score est élevé, plus l'intensité morale du dilemme est perçue comme élevée. Une deuxième partie du questionnaire permet d'analyser certaines caractéristiques propres aux personnes interrogées (l'âge, le genre, la formation d'origine, la formation en audit, l'expérience professionnelle, la sensibilité éthique).

4.2 Sujets et procédure

L'expérimentation a été réalisée en comparant deux groupes : un groupe d'étudiants ayant reçu une formation en éthique (groupe test) et un groupe n'ayant pas suivi cette formation (groupe de contrôle). Les étudiants proviennent de deux universités françaises et sont inscrits en Master Comptabilité Contrôle Audit. La formation en éthique est animée par deux enseignants. Le contenu et la durée de leur cours ont été harmonisés de façon à aborder les mêmes notions principales : les fondements philosophiques incluant l'approche aristotélicienne, kantienne et utilitariste, l'étude des stades de développement moraux (Kohlberg, 1969), un modèle de prise de décision (Hartman et Desjardin, 2011) ainsi qu'une discussion autour du code de déontologie de la profession comptable.

Le questionnaire a été administré au groupe test à l'issue de leur formation en éthique. Il leur a été indiqué qu'il s'agissait de participer à une étude réalisée par des chercheurs. Afin d'éviter tout rapprochement avec leur formation, le terme « éthique » n'a jamais été employé dans le questionnaire. Il a été soumis au groupe de contrôle sur la même période que le groupe test.

Le nombre de réponses exploitables s'élève à 163, quatre questionnaires ayant été exclus de l'analyse en raison de l'absence de réponses aux 3 premières questions ou à plus d'une des 6 dernières questions. Un autre questionnaire a été écarté du fait de réponses jugées incohérentes car toutes identiques, le répondant ayant par ailleurs indiqué qu'il n'avait pas apprécié de participer à l'étude. En revanche, aucun questionnaire n'a été écarté du fait de l'absence de réponse à la deuxième partie du questionnaire.

4.3 Variables explicatives et de contrôle

Afin d'analyser les réponses recueillies, les variables ont été codées et mesurées comme suit :

Variable	Définition	Mesure
QxSz	Réponse à la question x dans la situation z, après recodage	Echelle de 1 à 7
CONSC	Conscience éthique	Moyenne des réponses aux questions Q1Sz
JUGE	Jugement moral	Moyenne des réponses aux questions Q2Sz
INTENT	Intention morale	Moyenne des réponses aux questions Q3Sz
INTENS	Intensité morale perçue du dilemme	Moyenne des réponses aux questions Q4Sz, Q5Sz, Q6Sz, Q7Sz, Q8Sz, Q9Sz
ETHIC	Cours d'éthique	Cours d'éthique = 1 Pas de cours d'éthique = 0
VILLE	Ville où l'étudiant fait ses études	Etudiant dans l'Université 1 = 1 Etudiant dans l'Université 2 = 0
GENRE	Femme/Homme	Femme = 1 Homme = 0
AGE	Age	Age exact en nombre d'années
DCG	Formation d'origine = Diplôme de Comptabilité et de Gestion ou Autre	DCG = 1, 0 sinon
COURS AUDIT	Sujet ayant déjà suivi d'un cours d'audit	Oui= 1, 0 sinon
AUDIT	Expérience professionnelle en audit	Oui = 1, 0 sinon
DUREE	Durée de l'expérience professionnelle	Moins de 6 mois = 0, de 6 mois à 2 ans =1, plus de 2 ans = 2
SENSIB	Sensibilité éthique	Moyenne obtenue à 3 questions portant sur la disposition du sujet à s'investir dans une cause éthique, mesurée sur une échelle de 1 à 7
INTERET	Intérêt pour l'étude	Echelle de 1 à 7

5. Résultats

5.1 Description de l'échantillon

Les statistiques descriptives pour chaque échantillon (test et de contrôle) sont fournies dans le tableau 1. Sur 163 étudiants, 73 ont suivi le cours d'éthique. L'échantillon est constitué à hauteur de 48% de femmes. L'âge moyen des participants est 23,1 ans. 75% d'entre eux ont suivi des cours d'audit et 14% sont issus d'une formation au Diplôme de Comptabilité et de Gestion. En moyenne, ils disposent d'une expérience professionnelle comprise entre 6 mois et 2 ans et 28% des sujets ont une expérience en audit. Leur sensibilité éthique moyenne s'établit à 4,66 sur une échelle de 7 points.

Tableau 1 – Statistiques descriptives de l'échantillon test et de l'échantillon de contrôle

	Echantillon de contrôle N=90				Echantillon test N=73			
	Moyenne	Médiane	Maximum	Minimum	Moyenne	Médiane	Maximum	Minimum
AGE	22,33	22,00	31,00	20,00	24,10	23,00	36,00	22,00
GENRE	0,46	0,00	1,00	0,00	0,51	1,00	1,00	0,00
VILLE	0,68	1,00	1,00	0,00	0,58	1,00	1,00	0,00
COURS_AUDIT	0,57	1,00	1,00	0,00	0,97	1,00	1,00	0,00
DCG	0,15	0,00	1,00	0,00	0,14	0,00	1,00	0,00
AUDIT	0,13	0,00	1,00	0,00	0,47	0,00	1,00	0,00
DUREE	1,34	1,00	3,00	1,00	1,74	2,00	3,00	1,00
SENSIB	4,58	4,67	7,00	1,00	4,75	5,00	7,00	1,00

5.2 Tests univariés

Les tests de comparaison de la moyenne et de la médiane (tableaux 2 et 3) permettent de rejeter l'hypothèse nulle d'égalité de la moyenne et de la médiane pour la conscience éthique entre le groupe ayant suivi une formation en éthique et celui n'en ayant pas suivi ($t=2.254815$ avec $p<0.0255$, $W=2.030704$ avec $p<0.0423$). Ces tests confirment donc qu'il existe une différence entre la conscience éthique des deux groupes et corroborent l'hypothèse H_1 . En revanche, ils ne permettent pas de valider les hypothèses H_2 , H_3 et H_4 .

Tableau 2 - Test de Student de comparaison des moyennes

	t	Sig
Conscience éthique	2,254815	0,0255 (**)
Jugement éthique	0.608720	0.5436
Intention éthique	-0.382010	0.7030
Intensité morale perçue	0.414524	0.6790

Tableau 3 - Test de Wilcoxon/Mann-Whitney de comparaison de la médiane

	W	Sig
Conscience éthique	2.030704	0.0423 (**)
Jugement éthique	0.707493	0.4793
Intention éthique	0.302019	0.7626
Intensité morale perçue	0.231937	0.8166

5.3 Analyses multivariées

5.3.1 Cours d'éthique et processus de décision éthique

Afin de déterminer si l'effet de la formation augmente ou diminue lorsque d'autres facteurs sont introduits dans l'analyse, nous avons décidé de recourir à des modèles de régressions

linéaires. Après avoir écarté toute difficulté liée à la multi colinéarité des variables (les VIF étant inférieurs à 3, voir annexe 2), nous avons introduit les variables de contrôle suivantes : l'âge, le genre, la ville de formation, le fait d'avoir suivi un cours d'audit, la formation d'origine, l'expérience professionnelle en audit, la durée de toute expérience professionnelle et la sensibilité éthique. Les variables expliquées sont respectivement la conscience éthique (CONSC), le jugement éthique (JUGE) et l'intention éthique (INTENT).

Le cours d'éthique (ETHIC) constitue la variable explicative dans toutes les hypothèses. Par ailleurs, comme l'indique la figure 1, chaque étape du raisonnement éthique ayant une influence sur l'étape suivante, l'intention éthique dépend du jugement éthique qui lui-même dépend de la conscience éthique. En conséquence, la variable CONSC est introduite comme variable explicative du jugement et la variable JUGE est introduite comme variable explicative de l'intention éthique.

Les résultats présentés dans le tableau 4 indiquent que le fait d'avoir suivi une formation en éthique a une influence positive très significative sur la conscience éthique (coefficient = 1.284769, $p < 0.0002$). Cela signifie que la formation en éthique a un impact positif sur la capacité des sujets à identifier la présence d'un dilemme éthique dans les situations qui leur ont été présentées. Ainsi, toutes choses égales par ailleurs, les sujets ayant suivi une formation éthique indiquent une conscience plus élevée de 1,28 point sur une échelle de 7. Ces résultats confortent les tests univariés et corroborent donc l'hypothèse H1. Par ailleurs, les femmes et les étudiants plus âgés semblent identifier davantage les dilemmes éthiques.

Tableau 4 : régression linéaire multiple, variable expliquée = CONSC

Variable	Coefficient	Std. Error	t	Prob.	
C	6,638811	1,52014	4,367236	0	
ETHIC	1,284769	0,339577	3,783438	0,0002	(***)
AGE	-0,120836	0,06727	-1,796287	0,0746	(*)
GENRE	0,484513	0,260601	1,859216	0,0651	(*)
VILLE	0,184189	0,277613	0,663476	0,5081	
COURS_AUDIT	-0,412891	0,341108	-1,210443	0,2281	
DCG	-0,110443	0,369893	-0,298581	0,7657	
AUDIT	-0,258339	0,312165	-0,827572	0,4093	
DUREE	-0,39739	0,250068	-1,589125	0,1143	
SENSIB	0,146151	0,098209	1,488166	0,1389	

(***) significatif à 1%, (**) significatif à 5%, (*) significatif à 10%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0.150673	0.096842	2.799022	0.004714

La régression portant sur le jugement éthique, présentée dans le tableau 5, confirme les résultats des tests univariés. La formation à l'éthique ne semble pas avoir d'influence sur le jugement éthique des sujets. H2 est donc rejetée. Toutefois, nous pouvons remarquer qu'une expérience en audit a une influence sur le jugement éthique (coefficient = 0,392524, $p < 0.0422$). En revanche, nous ne trouvons pas empiriquement d'effet significatif de la

conscience éthique sur le jugement éthique. Ces résultats sont néanmoins à relativiser du fait du faible pouvoir explicatif du modèle.

Tableau 5 : régression linéaire multiple, variable expliquée = JUGE

Variable	Coefficient	Std. Error	t	Prob.
C	5,120903	0,990524	5,169891	0
ETHIC	-0,08158	0,217976	-0,374263	0,7088
CONSC	-0,045034	0,051342	-0,877139	0,3819
AGE	0,008566	0,041621	0,205805	0,8372
GENRE	0,246001	0,161366	1,524486	0,1296
VILLE	0,034473	0,170108	0,202653	0,8397
COURS_AUDIT	-0,117414	0,209766	-0,559737	0,5765
DCG	0,108104	0,226374	0,477547	0,6337
AUDIT	0,392524	0,191445	2,050323	0,0422 (**)
DUREE	0,047512	0,154348	0,307824	0,7587
SENSIB	0,073227	0,060552	1,209324	0,2286

(**) significatif à 5%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0.061138	-0.005448	0.918183	0.518445

Conformément au modèle de prise de décision éthique de Rest (1986), le jugement éthique influence de manière très significative l'intention éthique (coefficient = 0,567889, p = 0). En revanche, les résultats présentés dans le tableau 6 indiquent que le cours d'éthique a une influence négative sur l'intention d'action (coefficient = -0,548585, p < 0,0348). Cela signifie que, dans les situations présentées, les étudiants ayant suivi une formation en éthique auraient davantage l'intention de certifier les comptes ou de ne pas révéler le fait délictueux que les étudiants n'ayant pas suivi une formation en éthique. Il est évident qu'une telle intention n'est pas conforme aux règles encadrant la profession.

Toutefois, dans la situation 2, le fait d'aider financièrement un frère dont l'entreprise est au bord du dépôt de bilan dans l'attente de la vente d'un bien n'est-il pas justifiable eu égard à certaines valeurs personnelles ? D'autre part, d'un point de vue utilitariste, l'avance effectuée a permis de sauver l'entreprise du frère et les emplois induits. Cette avance, remboursée trois mois plus tard, n'a porté préjudice ni à l'entreprise auditée et ses employés, ni apparemment aux autres parties prenantes (Etat, clients, fournisseurs, créanciers). De même, dans la situation 3, le fait de percevoir une rémunération afin d'assurer l'intérim d'un beau-père dirigeant gravement malade n'est-il pas légitime ?

Certes, eu égard aux règles de déontologie, il s'agit dans les deux cas d'abus de biens sociaux mais la déontologie n'est pas l'éthique personnelle... Une formation en éthique semble donc éloigner les étudiants de la réponse purement déontologique et les conduit à une prise de distance par rapport à la décision qu'ils prendraient à la place du commissaire aux comptes.

Tableau 6 : régression linéaire multiple, variable expliquée = INTENT

Variable	Coefficient	Std. Error	t	Prob.
Constante	1,132086	1,254853	0,902167	0,3685
ETHIC	-0,548585	0,257415	-2,131131	0,0348 (**)
JUGE	0,567889	0,103896	5,465909	0 (***)
AGE	0,048436	0,050934	0,950967	0,3432
GENRE	0,219972	0,198605	1,107586	0,2699
VILLE	-0,178607	0,210127	-0,849993	0,3968
COURS_AUDIT	0,227427	0,25837	0,880241	0,3802
DCG	0,063064	0,280198	0,225068	0,8223
AUDIT	0,343207	0,239963	1,430249	0,1549
DUREE	0,032176	0,189385	0,169895	0,8653
SENSIB	-0,055848	0,074651	-0,748123	0,4556

(***) significatif à 1%, (**) significatif à 5%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0.235146	0.180901	4.334896	0.000027

Dans la mesure où l'intensité morale du problème est susceptible d'influencer les différentes étapes du raisonnement, nous analysons l'influence de la formation à l'éthique sur l'intensité perçue du dilemme (cf figure 1). D'autre part, nous testons la robustesse des résultats obtenus à l'introduction de cette variable dans les modèles explicatifs.

5.3.2 Cours d'éthique, intensité morale du problème et processus de raisonnement

Tout d'abord, les résultats présentés dans le tableau 7 indiquent qu'une formation en éthique a une influence négative sur la perception de l'intensité morale du dilemme éthique (coefficient = -0.364169, $p < 0.033$). Cela signifie qu'à situation égale, l'intensité morale du dilemme semble moins élevée. La formation en éthique permettrait aux sujets de prendre davantage de recul par rapport au dilemme auquel ils sont confrontés. Ces résultats vont donc en sens inverse de l'hypothèse H4. A noter également que la sensibilité éthique du sujet semble accroître l'intensité morale perçue (coefficient = 0.110285, $p < 0.0259$), de même que le fait d'être une femme et d'avoir de l'expérience en audit.

Tableau 7 : régression linéaire multiple, variable expliquée = INTENS

Variable	Coefficient	Std. Error	t	Prob.
Constante	2,208686	0,758493	2,911941	0,0042
ETHIC	-0.364169	0.169436	-2.149298	0.0333 (**)
AGE	0.038353	0.033565	1.142644	0.2551
GENRE	0.239244	0.130030	1.839913	0.0679 (*)
VILLE	0.117549	0.138518	0.848620	0.3975
COURS_AUDIT	0.238092	0.170200	1.398896	0.1640
DCG	-0.221431	0.184563	-1.199759	0.2322
AUDIT	0.306201	0.155759	1.965864	0.0513 (*)
DUREE	0.142595	0.124775	1.142817	0.2550
SENSIB	0.110285	0.049003	2.250605	0.0259 (**)

(**) significatif à 5%, (*) significatif à 10%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0.119489	0.063682	2.141109	0.029719

Ensuite, l'introduction de l'intensité morale du problème, en tant que variable de contrôle dans l'ensemble des modèles de régression relatifs au processus de raisonnement éthique, ne modifie pas nos conclusions (tableau 8). Conformément aux études antérieures, l'intensité morale du problème a une influence significative sur le jugement éthique et l'intention éthique. De même que Leitsch (2006), nous ne trouvons pas de lien entre l'intensité morale et la conscience éthique.

Tableau 8 : Régressions linéaires multiples, INTENS en tant que variable de contrôle

Variable expliquée : CONSC

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Constante	6,489198	1,569511	4,134535	0,0001
ETHIC	1,309437	0,34608	3,783625	0,0002 (***)
INTENS	0,067738	0,168684	0,401568	0,6886
AGE	-0,123434	0,067779	-1,821126	0,0707
GENRE	0,468307	0,264471	1,770731	0,0788 (*)
VILLE	0,176227	0,279141	0,631317	0,5289
COURS_AUDIT	-0,429019	0,344469	-1,245451	0,215
DCG	-0,095444	0,372866	-0,255974	0,7983
AUDIT	-0,279081	0,317323	-0,879484	0,3806
DUREE	-0,407049	0,251961	-1,615524	0,1084
SENSIB	0,138681	0,100242	1,383464	0,1687

(***) significatif à 1%, (*) significatif à 10%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0,151643	0,091476	2,520366	0,008058

Variable expliquée : JUGE

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Constante	4,387371	0,974842	4,500598	0
ETHIC	0,053403	0,213057	0,25065	0,8025
CONSC	-0,050934	0,049398	-1,031084	0,3043
INTENS	0,349846	0,099002	3,533729	0,0006 (***)
AGE	-0,005565	0,040222	-0,13835	0,8902
GENRE	0,165161	0,156847	1,053009	0,2942
VILLE	-0,005565	0,163968	-0,033937	0,973
COURS_AUDIT	-0,203145	0,203164	-0,999908	0,3191
DCG	0,184919	0,218763	0,845294	0,3994
AUDIT	0,283877	0,186643	1,520965	0,1305
DUREE	-0,004719	0,149155	-0,031637	0,9748
SENSIB	0,035506	0,059197	0,599797	0,5496

(***) significatif à 1%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0,138022	0,070295	2,037919	0,02901

Variable expliquée : INTENT

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Costante	0,807203	1,245119	0,648294	0,5179
ETHIC	-0,450167	0,257409	-1,748837	0,0825 (*)
JUGE	0,499476	0,106761	4,678444	0 (***)
INTENS	0,296449	0,1308	2,266434	0,025 (**)
AGE	0,038025	0,050412	0,754276	0,452
GENRE	0,164385	0,197285	0,833239	0,4061
VILLE	-0,211663	0,207624	-1,019455	0,3097
COURS_AUDIT	0,150085	0,256937	0,58413	0,5601
DCG	0,136443	0,278067	0,490682	0,6244
AUDIT	0,280084	0,238153	1,176066	0,2416
DUREE	-0,005622	0,18741	-0,029997	0,9761
SENSIB	-0,083983	0,074619	-1,125486	0,2623

(***) significatif à 1%, (**) significatif à 5%, (*) significatif à 10%

R ²	R ² ajusté	F	Sig
0.262216	0.204247	4.523407	0.000008

5.4 Discussion

L'ensemble de ces résultats suggère qu'un cours d'éthique influence le raisonnement moral, tel que présenté par Rest (1986) et Jones (1991). Le cours d'éthique a permis aux étudiants de minimiser l'importance du dilemme éthique auquel ils étaient confrontés. Cela les a également aidés à identifier qu'une situation comportait un dilemme éthique. D'autre part, la

formation leur a permis de prendre en compte, dans leur raisonnement éthique, d'autres facteurs que les règles de déontologie. Ainsi le cours d'éthique paraît n'avoir aucune incidence sur le jugement qu'ils portent quant à la décision du commissaire aux comptes. Ce jugement est sans doute porté dans le strict respect des règles de déontologie.

En revanche, lorsqu'il s'agit de décider ce qu'ils auraient fait à la place du commissaire aux comptes, les étudiants ayant suivi un cours d'éthique n'hésitent pas à s'éloigner de la réponse strictement déontologique. Leur intention d'action est sans doute guidée par une vision de l'éthique plus large que la déontologie prenant en compte notamment des concepts issus de la philosophie morale développés au cours de leur formation à l'éthique. Ce résultat, contre-intuitif, semble pourtant en cohérence avec les travaux de Kohlberg and Hersh (1977) : « the aim of moral education should be to stimulate people's thinking ability over time in ways which will enable them to use more adequate and complex reasoning patterns to solve moral problems ». Il est aussi en accord avec l'étude de Carlson et Burke (1998), qui montre l'évolution du raisonnement des étudiants après un cours d'éthique, vers plus de flexibilité et de complexité.

En outre, nos résultats corroborent le lien entre l'intensité morale perçue du dilemme et le processus de raisonnement éthique (Jones 1991). Au cas présent, la formation à l'éthique a permis aux étudiants de considérer que les dilemmes éthiques avaient une intensité morale moindre, leur permettant ainsi d'envisager une action moins déontologique.

6. Conclusion

Les scandales financiers des dernières années ont ramené l'éthique au cœur des débats. L'éthique concerne tout particulièrement les commissaires aux comptes qui doivent prendre des décisions et faire preuve d'indépendance dans un contexte de confrontation d'intérêts divers : l'intérêt du public, celui du client, celui du cabinet mais également, leur propre intérêt. Dans ce contexte, les formations à l'éthique sont vivement encouragées. Aussi, nous avons analysé l'influence d'un cours d'éthique sur le raisonnement éthique (conscience éthique, jugement moral, intention morale) et sur la perception de l'importance des dilemmes éthiques.

Pour cela, nous avons eu recours à une méthode expérimentale. Un questionnaire a été administré à 163 étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit de deux universités françaises. Deux groupes ont été constitués : un groupe test correspondant à des étudiants ayant suivi une formation en éthique et un groupe de contrôle n'ayant pas suivi une telle formation. Conformément aux études antérieures, les résultats obtenus montrent que la formation augmente la capacité à identifier un dilemme éthique. Il semblerait également que le cours d'éthique ait éloigné les sujets des principes strictement déontologiques, influençant ainsi leur intention d'action et leur perception de l'importance des dilemmes éthiques. Le cours d'éthique a vraisemblablement permis aux étudiants de mettre en œuvre un raisonnement plus complexe, intégrant des notions issues des différents courants éthiques qui leur ont été présentés.

On peut ainsi considérer que le comportement éthique de l'auditeur peut faire l'objet d'un apprentissage. Toute initiative en ce sens, que ce soit au sein des cabinets d'audit ou des établissements de formation, ne peut être ainsi qu'encouragée. Toutefois, il est important, à

notre avis, de définir clairement les objectifs pédagogiques d'un cours d'éthique et d'adapter le contenu en conséquence. Par exemple, la formation pourrait être axée sur la déontologie, si l'objectif consiste à transmettre aux auditeurs les règles édictées par le code de déontologie de la profession. L'accent pourrait être mis sur l'éthique organisationnelle si l'objectif consiste à garantir une certaine éthique entre les individus au sein même du cabinet d'audit.

Cette recherche présente toutefois un certain nombre de limites. En particulier, s'agissant d'une méthode expérimentale, l'analyse a été faite auprès d'étudiants et non directement auprès des auditeurs. Ces deux populations n'ont bien entendu pas les mêmes caractéristiques dans la mesure notamment où les étudiants n'ont pas ou peu d'expérience professionnelle, ne subissent pas l'influence de la culture du cabinet, etc... Par ailleurs, le questionnaire leur a été administré à l'issue du cours d'éthique, le contenu étant donc encore bien frais dans leur esprit.

Des recherches ultérieures pourraient être menées sur l'influence d'une formation en éthique sur la dernière étape du processus de raisonnement éthique (Rest 1986), à savoir, la décision effectivement prise par le commissaire aux comptes, par l'observation du comportement d'auditeurs en activité. Il serait également intéressant d'analyser l'effet d'une formation dans le temps, au travers d'études longitudinales. Enfin, d'autres facteurs d'influence pourraient être introduits dans l'analyse, tels que les caractéristiques culturelles et organisationnelles.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdolmohammadi, M. J., Read, W. J., & Scarbrough, D. P. (2003). Does Selection-Socialization Help to Explain Accountants' Weak Ethical Reasoning? *Journal of Business Ethics* 42(1): 71-81.
- Beu, D. s., Buckley, M. r., & Harvey, M. g. (2003). Ethical decision-making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review* 12(1): 88-107.
- Cagle, J. A. B., Glasgo, P. W., & Holmes, V. M. (2008). Using Ethics Vignettes in Introductory Finance Classes: Impact on Ethical Perceptions of Undergraduate Business Students. *Journal of Education for Business* 84(2): 76-83.
- Carlson, P. J., & Burke, F. (1998). Lessons Learned from Ethics in the Classroom: Exploring Student Growth in Flexibility, Complexity and Comprehension. *Journal of Business Ethics* 17(11): 1179-1187.
- Cloninger, P. A., & Selvarajan, T. T. (2010). Can Ethics Education Improve Ethical Judgment? An Empirical Study. *SAM Advanced Management Journal* 75(4): 4-49.
- Cohen, J.R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1996). Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 98.
- Conroy, S., Emerson, T., & Pons, F. (2010). Ethical Attitudes of Accounting Practitioners: Are Rank and Ethical Attitudes Related? *Journal of Business Ethics* 91(2): 183-194.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Dellaportas, S. (2006). Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics* 65(4): 391-404.
- Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (Nov2001 Part 2). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics* 34(2): 101-121.
- Earley, C. E., & Kelly, P. T. (2004). A Note on Ethics Educational Interventions in an Undergraduate Auditing Course: Is There an « Enron Effect »? *Issues in Accounting Education* 19(1): 53-71.
- Eynon, G., Hill, N. T., & Stevens, K. T. (1997). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics* 16(12/13): 1297-1309.
- Fleming, D., Chow, C., & Su, W. (2010). An Exploratory Study of Chinese Accounting Students' and Auditors' Audit-specific Ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics* 94(3): 353-369.
- Fortin, J., & Martel, L. (1997). Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier: une étude empirique. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 3 (2) : 59-75.
- Gautschi III, F. H., & Jones, T. M. (1998). Enhancing the Ability of Business Students to Recognize Ethical Issues: An Empirical Assessment of the Effectiveness of a Course in Business Ethics. *Journal of Business Ethics* 17(2): 205-216.

- Ge, L., & Thomas, S. (2008). A Cross-Cultural Comparison of the Deliberative Reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. *Journal of Business Ethics* 82(1): 189-211.
- Glenn, J. (1992). Can a Business and Society Course Affect the Ethical Judgment of Future Managers? *Journal of Business Ethics* 11(3): 217-223.
- Gonthier-Besacrier, N., Hottegingre, G., & Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 18(2): 33-72.
- Gowthorpe, C., Blake, J., & Dowds, J. (2002). Testing the bases of ethical decision-making: a study of the New Zealand auditing profession. *Business Ethics: A European Review* 11(2): 143-156.
- Guffey, D. M., & McCartney, M. W. (2008). The Perceived Importance of an Ethical Issue as a Determinant of Ethical Decision-making for Accounting Students in an Academic Setting. *Accounting Education* 17(3): 327-348.
- Gul, F. A., Ng, A. Y., & Yew Jen Wu Tong, M. (2003). Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation. *Journal of Business Ethics* 42(4): 379-392.
- Hartman, L.P., DesJardins, J.R. (2008). *Business ethics: Decision-making for personal integrity and social responsibility*. McGraw-Hill/Irwin New York, NY.
- Herron, T. L., & Gilbertson, D. L. (2004). Ethical Principles Vs. Ethical Rules: The Moderating of Moral Development on Audit Independence Judgments. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 499-523.
- Hurt, R. K., & Thomas, C. W. (Bill). (2008). Implementing a Required Ethics Class for Students in Accounting: The Texas Experience. *Issues in Accounting Education* 23(1): 31-51.
- Jeffrey, C., Dilla, W., & Weatherholt, N. (2004). The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 553-579.
- Jones, T. M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
- Kohlberg, L. (1969). Moral stages and moralization : the cognitive developmental approach. In D.A. Goslin (ed.), *Handbook of socialization theory and research*, Rand McNally , 347-480.
- Kohlberg, L., Hersh, R.H. (1977). Moral development: A review of the theory. *Theory into practice* 16, 53-59.
- Lau, C. (2010). A Step Forward: Ethics Education Matters! *Journal of Business Ethics* 92(4): 565-584.
- Leitsch, D. (2006). Using dimensions of moral intensity to predict ethical decision-making in accounting. *Accounting Education* 15(2): 135-149.
- Libby, T., & Thorne, L. (2004). The Identification and Categorization of Auditors' Virtues. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 479-498.
- Loe, T. W., & Weeks, W. A. (2000). An Experiment Investigation of Efforts to Improve Sales Students' Moral Reasoning. *Journal of Personal Selling & Sales Management* 20(4): 243-251.

- Marnburg, E. (2003). Educational impacts on academic business practitioner's moral reasoning and behaviour: effects of short courses in ethics or philosophy. *Business Ethics: A European Review* 12(4): 403-413.
- Mayhew, B., & Murphy, P. (2009). The Impact of Ethics Education on Reporting Behavior. *Journal of Business Ethics* 86(3): 397-416.
- Nguyen, N. T., Basuray, M. T., Smith, W. P., Kopka, D., & McCulloh, D. N. (2008). Ethics Perception: Does Teaching Make a Difference? *Journal of Education for Business* 84(2): 66-75.
- Noel, C., Geyer, D. (2007). Ethique et comptabilité : un défi pour la formation des futurs professionnels du chiffre. *Revue Française de Comptabilité* 397: 30-34.
- O'Leary, C. (2009). An Empirical Analysis of the Positive Impact of Ethics Teaching on Accounting Students. *Accounting Education* 18(4/5): 505-520.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research* 9(1): 171-189.
- Ponemon, L. A., & Gabhart, D. R. L. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research* 7(1): 227-251.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologique du comportement. *Finance-Contrôle-Stratégie* 6(3): 117-136.
- Prat Dit Hauret, C. (2007). Éthique et décisions d'audit. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 13(1): 69-86.
- Reidenbach, R. E., & Robin, D. P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics* 9, 639–653.
- Rest, J. (1979). *Development in judging moral issues*. University of Minnesota Press, Mineapolis.
- Rest, J. (1986). *Moral development : advances in research and theory*. Praeger Publishers, New York.
- Richard, C., & Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 8(1): 151-174.
- Ritter, B. (2006). Can Business Ethics be Trained? A Study of the Ethical Decision-making Process in Business Students. *Journal of Business Ethics* 68(2): 153-164.
- Saat, M. M., Porter, S., & Woodbine, G. (2010). An Exploratory Study of the Impact of Malaysian Ethics Education on Ethical Sensitivity. *Journal of Business Ethics Education* 7(1): 39-62.
- Shaub, M. K., Finn, D. W., & Munter, P. (1993). The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting* 5, 145-169.
- Singhapakdi, A., Vitell, S. J., & Franke, G. R. (1999). Antecedents, consequences, and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science* 27(1): 19-36.

- Singhapakdi, A., Vitell, S. J., & Kraft, K. L. (1996). Moral Intensity and Ethical Decision-Making of Marketing Professionals. *Journal of Business Research* 36(3): 245-255.
- Sweeney, B., & Costello, F. (2009). Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students. *Accounting Education* 18(1): 75-97.
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education* 27(2): 399-418.
- Thorne, L. (2000). The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning. *Behavioral Research in Accounting* 12, 139-169.
- Thorne, L., Massey, D. W., & Jones, J. (2004). An Investigation of Social Influence: Explaining the Effect of Group Discussion on Consensus in Auditors' Ethical Reasoning. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 525-551.
- Tsui, J. S. L., & Gul, F. A. (1996). Auditors' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Resoning. *Accounting, Organizations & Society* 21(1): 41-51.
- Weber, J. (1990). Measuring the Impact of Teaching Ethics to Future Managers: A Review, Assessment, and Recommendations. *Journal of Business Ethics* 9(3): 183-190.
- Welton, R. E., & Guffey, D. M. (2009). Transitory or Persistent? The Effects of Classroom Ethics Interventions: A Longitudinal Study. *Accounting Education* 18(3): 273-289.
- Welton, R. E., Lagrone, R. M., & Davis, J. R. (1994). Promoting the moral development of accounting graduate students: an instructional design and assessment. *Accounting Education* 3(1): 35-50.
- Windsor, C. A., & Ashkanasy, N. M. (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organization Culture Perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 8, 80-97.
- Wynd, W. R., & Mager, J. (1989). The Business and Society Course: Does It Change Student Attitudes? *Journal of Business Ethics* 8(6): 487-491.

Annexes

Annexe 1 : questionnaire

1^{ère} partie

Situation 1 :

Quinze jours avant la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes a identifié un important litige auquel l'entreprise auditée était confrontée. Le litige concernait l'absence de mise aux normes environnementales d'un ancien site industriel. Le montant financier réclamé par les parties prenantes était significatif. En application des règles comptables françaises, nul doute qu'un passif devait être comptabilisé. L'entreprise avait en effet une obligation à l'égard d'un tiers et il était probable que cette obligation provoque une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. La société a refusé de comptabiliser cette provision. D'une part, elle était fortement endettée et ne souhaitait pas détériorer son ratio d'endettement financier. D'autre part, elle présentait des prévisions d'exploitation très favorables pour les cinq années à venir ce qui devait permettre à l'entreprise de dégager un cash flow très largement positif permettant d'absorber les coûts de remise aux normes environnementales de l'ancien site industriel. L'entreprise ne souhaitait donc pas présenter une situation financière dégradée. De plus, le directeur général a laissé sous-entendre au commissaire aux comptes qu'en cas de refus de certifier, son mandat pouvait ne pas être renouvelé dans les deux ans. Pour finir, le montant des honoraires perçus était significatif pour la rentabilité et l'équilibre financier du cabinet d'audit.

Décision : malgré l'absence d'enregistrement de la provision, le commissaire aux comptes a décidé de certifier les comptes sans réserve.

Situation 3 :

Le président du conseil d'administration d'une PME familiale non cotée était tombé gravement malade. Son gendre, dirigeant d'une société à responsabilité limitée indépendante, mais également administrateur de la société anonyme, avait reçu une rémunération pour assurer l'intérim pendant les quelques mois d'absence, sans que la rémunération n'ait été préalablement autorisée par le conseil d'administration. Le commissaire aux comptes s'est rendu compte a posteriori de cette convention interdite et non autorisée n'ayant toutefois causé aucun préjudice à la société, bien au contraire.

Décision : Le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler le fait délictueux d'abus de biens sociaux.

Situation 2 :

Après avoir fait la connaissance du dirigeant d'une société en participant à un tournoi de golf, un professionnel comptable a été nommé commissaire aux comptes de ladite société. Après leur première rencontre, le dirigeant et l'auditeur ont continué à jouer ensemble au golf de temps en temps. En milieu de mandat, soit après trois ans de certification sans réserves des comptes annuels, le dirigeant de la société auditée a révélé au commissaire aux comptes avoir prélevé 76 000 Euros sur les comptes de la société pour aider financièrement son frère dont l'entreprise, prospère dans le passé, était au bord du dépôt de bilan. Le dirigeant de l'entreprise auditée a expliqué au commissaire aux comptes que l'avance financière lui avait permis d'attendre la vente définitive d'un bien immobilier personnel faite trois mois plus tard (temps nécessaire à la mise en vente, à la signature de la promesse de vente et de l'acte définitif). Le dirigeant a souligné qu'il avait remboursé l'avance financière faite par « sa » société immédiatement après la vente du bien immobilier.

Décision : Le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler le fait délictueux d'abus de biens sociaux.

Situation 4 :

Une entreprise de bâtiment et travaux publics était financièrement dans une période difficile (marge faible dégagée sur les affaires, important besoin en fonds de roulement à financer compte tenu du montant important des travaux en-cours et montant très élevé des créances clients non encaissées sur les collectivités locales). Sous-traitant une partie importante des travaux réalisés, l'entreprise devait, selon le Code Général des Impôts, récupérer la taxe sur la valeur ajoutée au moment du paiement de la facture car il s'agissait du moment où le prestataire de services devait de son côté la reverser à l'Etat. Compte tenu de ses difficultés financières passagères, l'entreprise s'est octroyé un décalage de TVA favorable pour sa situation de trésorerie : elle a récupéré la TVA sur les débits (date de la facture du sous-traitant) et non au moment du décaissement. Il s'agissait donc d'un simple décalage dans le temps qui pouvait varier entre 30 jours et 90 jours selon le délai de règlement des fournisseurs. La récupération anticipée de la TVA est une infraction au Code Général des Impôts et peut être qualifiée de fraude fiscale.

Décision : Le commissaire aux comptes n'a pas dénoncé le fait délictueux de fraude fiscale.

	Pas du tout d'accord							Tout à fait d'accord						
	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
1) La situation décrite ci-contre implique un dilemme														
2) Le commissaire aux comptes aurait dû révéler le fait délictueux														
3) Si j'étais à la place du commissaire aux comptes, je n'aurais pas révélé le fait délictueux														
4) Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables														
5) La plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision														
6) Il est très peu probable que la décision prise par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives														
7) La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes														
8) Le commissaire aux comptes n'aurait pas dû prendre cette décision si elle est susceptible de causer des torts à des personnes qui lui sont proches														
9) Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives														

2^{ème} partie

Etes vous?

Une femme Un homme

Quel est votre âge?

ans

Quelle est votre nationalité?

Quelle est votre formation d'origine?

DCG

Licence

Autres, précisez :

Avez-vous déjà suivi des cours d'audit?

Oui

Non

Dans quel domaine comptable et financier avez-vous une expérience professionnelle?

Audit

Autres, précisez :

Aucune

Le cas échéant, quelle en est la durée cumulée?

Moins de 6 mois

De 6 mois à 2 ans

Plus de 2 ans, précisez :

Quelle est, selon vous, la qualité la plus importante que devrait avoir un commissaire aux comptes?

Dans quelle mesure êtes vous prêt à soutenir chacune des causes suivantes en faisant un don ou en donnant de votre temps?

L'aide alimentaire aux personnes démunies	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait
L'organisation d'une manifestation sportive valorisant votre région	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait
La lutte contre la déforestation	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait
La promotion de jeunes talents musicaux	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait
Le développement d'un festival (théâtre, BD, photo, danse, autres)	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait
La lutte contre le travail des enfants	Pas du tout	1	2	3	4	5	6	7	Tout à fait

Avez-vous une idée du but de cette étude?

Non

Oui, précisez :

Avez-vous apprécié participer à cette étude ?

Pas du tout 1 3 4 5 6 7 Tout à fait

Si vous souhaitez ajouter quelque-chose, vous pouvez faire toutes les remarques souhaitées au dos de cette feuille

MERCI BEAUCOUP POUR VOTRE PARTICIPATION !

Annexe 2 : VIF

	Coefficient	Uncentered	Centered
Variable	Variance	VIF	VIF
ETHIC	0.115313	3.788177	1.769477
AGE	0.004525	150.8934	1.371928
AUDIT	0.097447	1.699443	1.218679
VILLE	0.077069	3.063182	1.088236
COURS_AUDIT	0.116354	5.379677	1.344919
DCG	0.136821	1.220796	1.044102
DUREE	0.062534	9.992683	1.318831
SENSIB	0.009645	14.03713	1.070175
GENRE	0.067913	2.093311	1.046656