



HAL
open science

L'analyse des prises de décision d'audit par le double prisme de la maturité et de l'action éthiques

Christian Prat Dit Hauret

► **To cite this version:**

Christian Prat Dit Hauret. L'analyse des prises de décision d'audit par le double prisme de la maturité et de l'action éthiques. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901234

HAL Id: hal-01901234

<https://hal.science/hal-01901234>

Submitted on 25 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.

L'analyse des prises de décision d'audit
par le double prisme de la maturité et de l'action éthiques

Christian PRAT dit HAURET

Hannah, Avolio et May (2011) ont construit un cadre conceptuel permettant de mieux comprendre le processus de décision face à un dilemme éthique. Il a été construit autour de deux dimensions principales : la maturité éthique et l'action éthique.

Ces auteurs ont mis en évidence trois composantes de la maturité éthique : la complexité des représentations éthiques, la capacité métacognitive et l'identité éthique. Pour la première nommée, Hannah, Lester et Vogelgesang (2005) ont montré que des représentations éthiques sophistiquées et profondes aident les individus à atteindre un niveau élevé de cohérence quand ils se prononcent sur des dilemmes éthiques complexes. Quant à la capacité métacognitive, elle correspond au développement d'une aptitude à approfondir le processus éthique (Petty et Cacioppo, 1986). L'identité éthique est un construit important pour aider à expliquer le lien important entre les jugements éthiques et le comportement. Elle est composée de deux éléments : d'une part, l'unité de soi et d'autre part, la complexité du soi. Les trois composantes de la maturité éthique vont influencer les processus de cognition éthique, à savoir la sensibilité éthique et le jugement éthique.

Les composantes de l'action éthique sont également au nombre de trois : l'appropriation, l'efficacité et le courage. L'appropriation éthique est définie comme la manière dont chaque personne ressent une responsabilité psychologique face à la dimension éthique de ses propres actions, de celles des autres autour d'elle, de l'organisation dont elle fait partie et de son groupe social au sens large. L'efficacité éthique représente les croyances d'un individu dans ses aptitudes à organiser, mobiliser sa motivation, ses ressources cognitives et ses différentes actions nécessaires pour atteindre une performance éthique, tout en résistant aux oppositions à un comportement éthique. Quant au courage éthique, il a été défini de la manière suivante par Hannah, Avolio et Walumbwa (2011) : c'est une force de caractère qui permet une action adaptée et nécessaire pour respecter des engagements éthiques, à condition que la personne soit consciente des dangers de respecter ces principes, cette force de caractère permettant également une véritable résistance face au danger et ceci de manière à agir de manière éthique et à résister aux pressions subies pour agir de manière non éthique. Ces trois composantes influencent la motivation éthique et l'action éthique.

L'article proposé a pour but de présenter le cadre conceptuel d'Hannah, Avolio et May (2011) et de montrer dans quelle mesure il permet de mieux comprendre le processus

décisionnel des auditeurs légaux confrontés à des dilemmes éthiques lors de l'émission de l'opinion de certification des comptes ou de lors de toute décision professionnelle.

I. Le contenu multidimensionnel du cadre conceptuel d'Hannah, Avolio et May (2011) :

Hannah, Avolio et May (2011) ont développé un cadre conceptuel qui analyse les relations entre la pensée éthique et l'action à partir de deux construits : la maturité éthique et l'action éthique. Les dimensions de la maturité éthique sont au nombre de trois : la complexité éthique, les capacités métacognitives et l'identité éthique. Quant aux dimensions de l'action éthique, elles sont les suivantes : l'appropriation éthique, l'efficacité et le courage éthiques.

Le modèle d'Hannah, Avolio et May (2011) s'inscrit dans le prolongement du modèle de Rest (1999) qui comprend quatre dimensions :

- La sensibilité éthique ;
- Le jugement éthique ;
- La motivation éthique ;
- Et l'action éthique.

Rest et al (1999) défendent la thèse que le processus de sensibilité éthique comprend plusieurs étapes telles que :

- L'interprétation de la situation ;
- L'analyse de la manière dont les différentes actions peuvent agir sur les personnes concernées ;
- Imaginer les effets et les causes de la chaîne des événements ;
- L'attention portée au dilemme éthique s'il existe.

Selon Hannah, Avolio et May (2011), les recherches antérieures sur l'éthique n'ont pas suffisamment analysé les capacités individuelles qui expliquent les différences entre les actions entreprises par les différents individus. Ils ont étudié de leur côté les facteurs qui permettent à un individu de franchir les étapes qui lui permettent d'interpréter un problème éthique et d'apprécier les chaînes de cause à effet entre les différentes étapes. Or, les organisations vivent dans des environnements de plus en plus complexes qui créent des dilemmes éthiques à leurs membres. Ces environnements de plus en plus complexes s'expliquent par une vigilance plus grande des actions des individus, la nécessité pour les organisations de fonctionner dans des systèmes légaux et gouvernementaux en concurrence et la nécessité de vivre dans des contextes culturels et des systèmes de valeurs différents.

Ainsi, le cadre conceptuel d'Hannah, Avolio et May (2011) explique comment les individus analysent et agissent face à un dilemme éthique. En effet, ils considèrent que mesurer les aptitudes en général, comme mesurer les jugements éthiques, ne permettent pas de

comprendre le comportement éthique. Ainsi, la mesure par le DIT (Defining Issue Test) de la capacité de jugement éthique n'expliquerait que 20% d'un jugement éthique. En effet, Kohlberg (1981,1986) a construit le concept de développement moral cognitif à partir des travaux de Piaget sur le développement de l'enfant (1932). Les situations présentées sont des situations de justice. Une critique apportée est le fait que le mécanisme de scoring est trop macro-moral et évoque toujours des problèmes de société, comme les normes sociétales de justice. De plus, la théorie du développement moral cognitif et son instrument psychométrique (le DIT) se limitent aux cognitions, c'est-à-dire à ce que pensent les individus des dilemmes moraux. Ils ne mesurent pas les comportements qui correspondent à ce que les gens décident véritablement de faire dans une situation décisionnelle particulière. La relation entre le jugement moral et l'action morale n'est pas clairement définie. Le modèle de Kohlberg ne permet pas de comprendre les actions qu'un individu entreprend mais uniquement le raisonnement qu'il suit pour décider de telle ou telle action. Pour Rest et al (1999), les théories doivent être construites à partir de situations éthiques présentant des dilemmes complexes. Mais selon Bandura (1991), ces modèles n'expliquent pas pourquoi quelqu'un va résister et s'opposer face à l'adversité alors qu'une autre personne qui a des capacités cognitives identiques ne va pas réussir à se comporter de manière éthique.

Le cadre conceptuel d'Hannah, Avolio et May (2011) étudie les facteurs qui influencent le comportement éthique individuel et permet de mieux comprendre l'action éthique des individus.

1. Les différentes composantes de la maturité éthique :

1.1. La complexité éthique :

La complexité éthique mesure le degré d'approfondissement par un individu de ses représentations éthiques. Les personnes peuvent avoir des représentations plus ou moins complexes de chacun de leurs domaines de connaissances, leurs représentations dépendant de leur niveau de développement moral. Ce niveau de représentation va influencer la manière dont ils vont sélectionner l'information pour prendre une décision et se comporter face une situation donnée. Hannah, Lester et Vogelgesans (2005) ont mis en exergue que des représentations riches d'informations et complexes aident les individus à être cohérents et rationnels lorsqu'ils se prononcent sur des situations éthiques complexes. Selon Swanson et Hill (1993), des connaissances éthiques plus riches prédisent des raisonnements éthiques d'une meilleure qualité. Narvaez (2010) suggère que des individus ayant connaissance des situations ayant une dimension éthique complexe ont une plus grande « expertise négative » car ils connaissent les actions à ne pas entreprendre lorsqu'ils sont confrontés à une situation éthique complexe. Ainsi, une meilleure maîtrise de la complexité éthique augmente le niveau de sensibilité éthique.

Hannah, Avolio et May (2011) soulignent que la complexité éthique est un pré requis central de « l'attention éthique » car les individus ont une propension plus élevée à sélectionner l'information qui est en phase avec leurs représentations mentales.

Néanmoins, les jugements éthiques définis comme la manière dont un individu trie et intègre une information éthique sont réellement contingents. Les groupes, les organisations et les sociétés fonctionnent sur un ensemble de valeurs partagées (Margolis, Philips,1999).

En conclusion, la complexité éthique conceptualise la capacité d'un individu à intégrer et à assimiler un riche contenu de connaissances représentatives de l'éthique d'un groupe social ou d'une culture donnée. L'étendue selon laquelle des individus apprécient la complexité éthique d'une situation dans un contexte donné augmenterait leur niveau de sensibilité éthique et leur capacité à distinguer et à intégrer une information éthique, en particulier lorsque les individus ont tendance à se positionner à de hauts niveaux de développement moral cognitif, notamment lorsqu'ils sont confrontés à des dilemmes éthiques.

1.2. La capacité métacognitive :

La deuxième dimension de la maturité éthique est l'aptitude métacognitive. En psychologie, la métacognition est « la cognition sur la cognition ». Autrement dit, la métacognition consiste à avoir une activité mentale sur ses propres processus mentaux, c'est-à-dire « penser sur ses propres pensées ». La métacognition désigne l'activité de l'apprenant qui s'exerce à partir du moment où il n'est plus dans l'action mais dans une réflexion, verbalisée ou non sur cette action. Il est démontré que cette activité permet une prise de conscience des procédures, des méthodes et des processus intellectuels mis en œuvre pour résoudre un problème, qu'elle améliore l'acquisition des connaissances et le transfert des acquis. En effet, la métacognition se rapporte à la connaissance qu'une personne a de ses propres processus cognitifs, de leurs produits et de tout ce qui touche, par exemple, les propriétés pertinentes pour l'apprentissage d'informations et de données. Cette dimension collective et récursive de la connaissance apparaît dans l'étymologie du mot « connaissance ». On peut concevoir la métacognition comme la partie de la connaissance de soi relative à la capacité d'apprendre et à la maîtrise personnelle des connaissances acquises.

Le terme de métacognition se compose :

- Du terme cognition : facilité de connaître, acte mental par lequel on acquiert une connaissance, opération cognitive relative à la connaissance ;
- Du terme méta - au-delà – après – qui indique le changement – la postérité, la supériorité, le dépassement.

Selon Flavell (1976), « la métacognition se rapporte à la connaissance qu'on a de ses propres processus cognitifs, de leurs produits et de tout ce qui touche, par exemple, les propriétés pertinentes pour l'apprentissage d'informations et de données. La métacognition se rapporte entre autres choses, à l'évaluation active, à la régulation et l'organisation de ces

processus en fonction des objets cognitifs ou des données sur lesquelles ils portent, habituellement pour servir un but ou un objectif concret ». Pour Gombert (1990), « la métacognition est un domaine qui regroupe : les connaissances introspectives et conscientes qu'un individu particulier a de ses propres états et processus cognitifs ; les capacités que cet individu a de délibérément contrôler et planifier ses propres processus cognitifs en vue de la réalisation d'un but ou d'un objectif déterminé ».

La capacité métacognitive correspond au développement d'une capacité qui consiste à approfondir le processus éthique (Petty et Cacioppo, 1986). Différentes recherches en neurosciences ont montré que ces aptitudes cognitives spécifiques proviennent de capacités neuronales différentes (Jausavec, 2008). L'intelligence et les aptitudes cognitives représentent la capacité de raisonner et de résoudre des problèmes, ce qui est différent de la capacité à réguler et à contrôler la cognition à travers le processus de raisonnement (Dunlosky, Metcalfe, 2009). Les capacités métacognitives d'un individu lui permettent progressivement de maîtriser l'information dans un champ particulier. Cela signifie qu'à de hauts niveaux de développement moral, la puissance de la cognition éthique sera guidée par la capacité métacognitive qui s'est construite à partir d'expériences éthiques antérieures, c'est-à-dire par des aptitudes métacognitives construites autour de connaissances éthiques complexes développées au sein de secteurs spécifiques. Ainsi, en atteignant de hauts niveaux d'aptitudes métacognitives, les individus augmentent leur niveau de sensibilité et de jugement éthique.

1.3. L'identité éthique :

Reynolds et Ceranic (2007) ont montré que l'identité éthique est un construit important pour aider à expliquer le lien entre les jugements éthiques et le comportement.

L'identité éthique est complexe à définir. Elle se compose de deux dimensions : d'une part, l'unité de soi et d'autre part, la complexité du soi. Elle est constituée de quelque chose de plus que les caractéristiques éthiques. Le concept de l'identité éthique développé par Aquino et Reed (2002) comprend les 9 dimensions éthiques Kantiennes : l'attention portée à autrui, la compassion, la justice, la fraternité, la générosité, l'entraide, l'âpreté au travail, l'honnêteté et la gentillesse. L'identité éthique doit être pensée non seulement à travers les caractéristiques évoquées précédemment mais également à travers des structures dynamiques qui incluent les rôles, les buts, la motivation, l'effort et des narrations autobiographiques (Hill et Roberts, 2010). L'identité éthique est donc multi-facettes.

Sa première composante est l'unité de soi. La complexité de l'identité éthique se comprend en intégrant le concept « d'unité de soi », défini comme la manière dont les propres croyances d'un individu sont clairement et intimement définies, mais également cohérentes de manière interne et stables (Campbell, Trapnell, Heine, Katz, Lavalley, Lehman, 1996). Si l'on prend l'exemple de la justice, une personne peut s'identifier comme un individu juste à

travers une palette de rôles sociaux. Ainsi, la création d'une identité sociale crée de la stabilité. Par exemple, l'organisation peut contribuer à créer une identité morale.

Sa deuxième composante est la complexité du soi. Ainsi, le contenu éthique d'un individu varie selon différents niveaux de complexité qui sont la différenciation et l'intégration à travers différents rôles sociaux.

Au final, la structure et le contenu de l'identité éthique vont ainsi influencer son activation et ainsi influence la cognition et l'action éthique.

2. Les différentes dimensions de l'action éthique :

La question qui se pose est la suivante : comment les jugements éthiques sont transformés en action ? Or, peu de travaux de recherche ont été menés sur les relations entre les jugements et le comportement éthique. Tout l'enjeu est d'identifier les facteurs qui permettent de transformer les jugements éthiques en action.

Ainsi, le concept d'action éthique a été construit par Hannah, Avolio et May (2011) autour de trois éléments : l'appropriation éthique, l'efficacité éthique et le courage. Ces auteurs développent la thèse qu'avant qu'une personne puisse agir avec un courage éthique, elle doit appréhender une situation comme une situation exigeant un courage éthique, elle doit prendre ses responsabilités (appropriation éthique) et elle doit se sentir compétente (efficacité éthique pour agir) :

2.1. L'appropriation éthique :

Kohlberg et Condee (1984) proposent que le sens des responsabilités soit un pré-requis avant que les personnes ne s'engagent dans des actions éthiques dédiées. Hannah, Avolio et May (2011) proposent le construit « d'appropriation éthique ». Ils en donnent la définition suivante : c'est pour un individu le ressenti du sens de la responsabilité concernant la dimension psychologique de ses actions, celles des autres sur lui-même, celle de son entreprise ou de tout groupe social. Il s'agit de savoir dans quelle mesure une personne ressent un sens de la responsabilité afin de décider s'il convient d'agir de manière éthique dans une situation donnée. En quelque sorte, un individu est-il « habité » par le sens des responsabilités ou est-il complètement indifférent aux conséquences de ses actes qui fait de lui un individu sans sens éthique ?

2.2. L'efficacité éthique :

L'efficacité éthique est défini par Hannah, Avolio et May (2011) comme la croyance d'un individu dans ses aptitudes à organiser et mobiliser sa motivation, ses ressources cognitives, les significations et le sens des actions nécessaires pour atteindre une performance éthique, face à une situation donnée, tout en résistant aux oppositions. A partir des travaux de Bandura (1997), ils suggèrent que l'efficacité éthique est composée de deux dimensions :

- La magnitude, à savoir le niveau de difficulté qu'un individu peut surmonter dans une situation éthique donnée ;
- La force, à savoir le niveau de certitude qu'un individu a de réussir face à un certain niveau de difficulté.

2.3. Le courage éthique :

Hannah, Avolio et Walumbwa (2011) définissent le courage éthique dans une situation donnée de la manière suivante :

- a. Une force de caractère modulable ;
- b. Qui permet une action éthique nécessaire pour appliquer des principes éthiques personnels ;
- c. A condition que la personne soit consciente des dangers objectifs induits par le fait de suivre ses principes ;
- d. Qui permet une résistance voulue face à ce danger ;
- e. Pour agir de manière éthique et résister aux pressions d'agir de manière non éthique, et comme le nécessite de rester fidèle à ses principes.

Décrivant le courage éthique, Sekerka, Bagozzi et Charnigo (2009) affirment que « la force de la volonté est nécessaire pour faire face et résoudre des défis éthiques et pour franchir les barrières qui peuvent inhiber et entraver la capacité d'agir de manière droite.

3. Les propositions issues du cadre conceptuel :

Hannah, Avolio et May (2011) ont fait plusieurs propositions issues de leur cadre conceptuel :

P1 : De hauts niveaux de complexité dans un domaine spécifique de la connaissance éthique sont associés à des niveaux élevés de sensibilité éthique et à des jugements éthiques élaborés dans ce domaine.

P2 : De hauts niveaux de capacités métacognitives éthiques sont liés à de hauts niveaux de sensibilité éthique et des jugements éthiques élaborés.

P3 : De hauts niveaux dans la connaissance de la complexité de l'identité morale sont liés à de hauts niveaux de sensibilité éthique et à des jugements éthiques élaborés.

P4 : De hauts niveaux de complexité éthique dans le travail psychologique sur soi-même sont liés à de hauts niveaux de sensibilité éthique et à des jugements éthiques élaborés de la situation concernée.

P5 : Les différentes dimensions de l'identité éthique avec des hauts niveaux d'unité sont liées à de hauts niveaux de a) sensibilité éthique ; b) des jugements éthiques élaborés ; c)

une motivation éthique et d) des actions éthiques cohérentes avec les dimensions centrales de cette identité.

P6 : De hauts niveaux d'appropriation éthique sont liés à de hauts niveaux de motivation et d'action éthiques.

P7 : De hauts niveaux d'efficacité éthique sont associés à de hauts niveaux de motivation et d'action éthiques.

P8 : De hauts niveaux de courage éthique sont associés à des niveaux élevés de motivation et d'actions éthiques.

II. L'analyse de la maturité et de l'action éthiques des auditeurs externes légaux :

Nommé en France par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires pour une période de six ans renouvelable le plus souvent sur proposition des dirigeants, l'auditeur légal peut subir des pressions susceptibles de remettre en cause l'opinion qu'il s'est faite (certification sans réserves, certification avec réserves ou refus de certifier) au moment de la réalisation des diligences professionnelles.

La nécessité de tenir compte de l'intérêt du public et de celui du client fait partie de la réalité quotidienne de l'auditeur (Ponemon et Gabhart, 1990). L'auditeur est placé au cœur d'importants conflits d'intérêts pour lesquels le code de déontologie n'offre pas toujours de solutions simples. Il se retrouve souvent seul avec sa conscience pour résoudre les dilemmes que lui posent les intérêts divergents de son client et des autres acteurs de la gouvernance des entreprises. Pour Mousse (1992), « celui qu'inspire une éthique doit au moins prendre conscience de ses actes. Il s'enracine dans une liberté à défaut de laquelle il n'y aurait pas de responsabilité et par conséquent pas non plus de morale. C'est la liberté qui fonde l'éthique de chacun ». Or, les auditeurs peuvent avoir du mal à rester indépendant car leur intérêt personnel risque de dominer leur mission d'intérêt général (Zeff, 1987). Comme ils exercent une profession monopolistique et auto-réglementée, les auditeurs légaux peuvent être tentés d'abuser de leur monopole et de privilégier avant tout leur intérêt personnel. Une sensibilité et un comportement éthiques constituent une alternative à tout comportement opportuniste.

L'éthique des auditeurs financiers peut ainsi être définie comme la décision adaptée à son propre référentiel de valeurs, ce référentiel de valeurs étant centré sur la justesse de la décision dans un contexte de justice individuelle et sociétale. Une décision éthique est nécessairement contingente : elle dépend de la personne concernée (le dilemme éthique vécu n'est pas le même pour un assistant, un manager ou un associé), elle dépend des enjeux sociétaux de la décision prise (un compte courant d'associé de 1 000 Euros n'a pas le même impact sociétal qu'une commission indûment versée de 200 millions d'euros), elle

dépend des conséquences de la décision éthique (cette dernière impacte-t-elle sa famille, son cabinet, le système économique ou la société au sens général du terme ?). En effet, selon Charpateau (2012), « l'auditeur porte en lui-même des valeurs personnelles issues de son éducation, de sa culture et de sa formation ».

1. La maturité éthique des auditeurs financiers :

A la lecture du cadre conceptuel d'Hannah, Avolio et May (2011), elle est composée de trois dimensions : la complexité éthique, la capacité métacognitive et l'identité morale. En premier lieu, la complexité éthique des décisions d'audit se pose. Une réflexion peut être menée sur les facteurs explicatifs de la complexité éthique des décisions d'audit. Se pose la question de la complexité et de la richesse de la représentation que l'auditeur se fait d'une situation vécue dans sa dimension éthique. On peut faire l'hypothèse que cette représentation dépend de variables individuelles, organisationnelles et sociétales. L'auditeur est un acteur en société qui subit des influences positives ou négatives de l'organisation dans laquelle il travaille et de l'environnement institutionnel qui s'impose à lui.

On peut ainsi proposer un cadre d'analyse susceptible d'expliquer la complexité éthique ressentie des situations. Cette complexité peut s'expliquer par des variables individuelles telles que l'éducation, la formation, l'expérience personnelle, l'expérience professionnelle, l'ambition et la relation à l'argent. On peut regrouper l'expérience personnelle et l'expérience professionnelle sous le terme d'expérience de vie. De même, l'éducation et la formation peuvent être regroupées sous le terme d'apprentissage éthique. L'influence de ces différentes variables explicatives sur la complexité éthique peut être atténuée par des variables modératrices telles que les variables organisationnelles : la confiance dans l'équipe d'audit, la solidarité comportementale de l'équipe d'audit, le courage des supérieurs, le courage éthique de l'associé ou différentes variables institutionnelles telles que les sanctions civiles, judiciaires ou professionnelles, les normes d'exercice professionnel ou le code de déontologie.

On fera également l'hypothèse que la capacité métacognitive dépend des interactions entre les trois regroupements de variables : individuelles, organisationnelles et institutionnelles.

La métacognition de l'audit est la connaissance sur la connaissance de l'audit. Cette connaissance consiste à mieux connaître la multi-dimensionnalité et la multi-complexité du métier de l'audit. Métier complexe, l'audit est à la fois technique (la connaissance des différentes techniques de contrôle des comptes et d'appréciation des procédures de contrôle interne), scientifique (les recherches sur l'audit ont créé de la connaissance sur le métier) et comportemental (l'audit est l'expression d'une opinion sur la qualité des états financiers). La question qui se pose est donc de savoir quel est le processus métacognitif mis en place pour faciliter la connaissance de l'audit. Cette connaissance de la connaissance concerne aussi bien ses acteurs que les différentes parties prenantes intéressées par l'audit des états financiers. Cela pose la question de la communication des auditeurs :

communication institutionnelle de la part de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, communication entre le commissaire aux comptes et les dirigeants ou actionnaires, communication intra-organisationnelle entre les différents membres de l'équipe d'audit).

Le questionnement est multiple sur la métacognition. Comment la cognition « auditive » se crée-t-elle ? Que se passe-t-il dans le cerveau ? La connaissance est-elle produite de manière rationnelle ? Est-elle le fruit du hasard ? Est-ce un processus conscient ?

L'identité éthique d'un auditeur est tout aussi complexe à apprécier. Elle dépend de deux dimensions : « l'unité de soi » et la « complexité du soi ». L'unité de soi peut se définir comme la capacité d'un auditeur à apprécier des situations de manière cohérente et homogène. Cette cohérence et cette homogénéité peuvent s'apprécier dans le temps et dans l'espace. Il s'agit de cerner la cohérence des décisions prises. Ainsi, un auditeur est-il cohérent dans son comportement pour les décisions prises dans sa sphère personnelle et celles prises dans sa sphère professionnelle ? Et surtout, est-il cohérent dans les décisions prises tout au long de sa carrière, depuis son statut d'assistant junior à celui d'associé du cabinet ?

L'identité éthique est une dimension de la personnalité de l'auditeur. La personnalité de ce dernier comprend-elle une dimension éthique ou pas ? La question qui se pose est de savoir comment cette identité se construit. Cette identité est-elle innée ou construite ? Existe-t-il un mimétisme comportemental de la part de l'auditeur vis-à-vis de ses aînés ou de ses pairs ? L'auditeur est un acteur en société qui ne vit pas en apesanteur. Il est enraciné dans une culture. Cette identité éthique est également un construit de sa personnalité. Or, ce construit de la personnalité fait probablement l'objet de deux influences : d'une part, l'éducation familiale et l'environnement personnel immédiat et d'autre part, l'environnement professionnel. De l'acquis est ainsi créé ; à savoir s'il complète un inné. L'identité éthique est certainement une composante de la psychologie de l'auditeur qui est un acteur en société, probablement influencé par la sociologie de l'organisation dont il fait partie, à savoir le cabinet.

2. L'action éthique de l'auditeur :

Selon le modèle d'Hannah, Avolio et May (2011), l'action éthique est composée de trois dimensions : l'appropriation éthique, l'efficacité éthique et le courage éthique.

L'appropriation éthique des auditeurs est leur capacité à avoir intégré et appréhendé cette dimension dans la complexité de leur processus de décision. Dans quelle mesure ressentent-ils un sens aigu de la responsabilité éthique lors de la prise de décision ? Une question émerge : quels sont les buts et les motivations profondes d'exercer le métier d'auditeur ?

On peut imaginer plusieurs paramètres plus ou moins importants dans les motivations pour exercer le métier : contribuer à la qualité de l'information comptable et financière, faire

carrière, acquérir un statut social, gagner de l'argent, être fort techniquement, découvrir des erreurs, développer le cabinet ou de manière plus globale « faire du business ». Cette appropriation éthique dépend probablement de la réflexion individuelle de l'auditeur sur son métier et de la « maîtrise » de ses différentes facettes.

De plus, la décision éthique est influencée par l'efficacité éthique. Très probablement, les auditeurs financiers se posent la question de l'efficacité éthique. A quoi cela sert-il de résister ? De s'opposer ? De donner son avis ? L'efficacité éthique est une question qui se pose au sein de l'équipe d'audit. Compte tenu de la structure hiérarchique des équipes d'audit (assistants junior, assistants senior, superviseurs, managers, associés), la question que se posent les membres de l'équipe d'audit est de savoir dans quelle mesure sont-ils soutenus par le manager de l'équipe et l'associé signataire de l'équipe. Si l'un d'entre eux découvrait une erreur significative dans les comptes annuels ou consolidés ou s'il devait découvrir une malversation, serait-il « suivi » par sa hiérarchie ou son erreur serait-elle enterrée sur l'autel de la conservation de la mission et des honoraires en dépendant ?

Au final, c'est la question du courage éthique de l'auditeur qui se pose. Le courage éthique dans une situation donnée a été défini par Hannah, Avolio et Walumbwa (2011) comme une force de caractère modulable qui permet une action éthique nécessaire pour appliquer les principes éthiques personnels à condition que la personne soit consciente des dangers objectifs induits par le fait de suivre ses principes, qui permet une résistance voulue face au danger pour agir de manière éthique et résister aux pressions d'agir de manière non éthique, et comme le nécessite de rester fidèle à ces principes. Comment peut-on définir la notion de courage éthique dans une situation d'audit et de certification des comptes annuels ? Tout d'abord, dans quelles situations professionnelles, la force de caractère modulable peut-elle jouer ? Cette force de caractère est essentielle pour la personne la plus importante au niveau du processus décisionnel, à savoir l'associé signataire. Sa force de caractère devra être réelle pour décider de refuser de certifier les comptes annuels de la société, pour révéler un fait délictueux au Procureur de la République ou lancer les différentes phases de la procédure d'alerte. Les principes éthiques personnels peuvent être à minima ceux définis par le code de déontologie et que l'auditeur a décidé d'adopter à savoir, principalement l'indépendance ou l'intégrité professionnelle. L'indépendance peut être définie comme la capacité de l'auditeur à résister aux pressions de toute nature qui pourraient être exercées sur son processus décisionnel. Elle est définie par le dictionnaire Larousse comme l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel. Elle correspond à la capacité de l'auditeur à porter des jugements libres et affranchis de toute influence que les autres parties ou faits pourraient exercer (Bazerman, Morgan, Lowerstein, 1997). Quant au code de déontologie de la profession des commissaires aux comptes publié au décret N 2005-1412 du 16 novembre 2005, il est stipulé dans son article 5 que l'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

Si les principes éthiques personnels sont ceux indiqués dans le code de déontologie, on peut faire l'hypothèse que les auditeurs sont au niveau de développement moral cognitif conventionnel dans le cadre théorique développé par Kohlberg (1969). En effet, au niveau de développement moral cognitif conventionnel, la personne choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société ou d'une partie de sa population telle que la famille ou le groupe des pairs pour un professionnel. Le premier sous-stade conventionnel est celui des relations et des attentes mutuelles de l'individu en relation avec autrui. Les décisions éthiques sont fondées sur les décisions attendues par les personnes proches. L'individu, qui a le désir de conserver les règles et l'autorité existante, veut avoir une bonne image auprès des autres et fait ce que les gens attendent pour être reconnu comme quelqu'un de respectable. Le deuxième-sous stage au niveau conventionnel est celui de la conscience du système social. L'individu accomplit complètement ses devoirs et obligations pour permettre au système de fonctionner. Il agit pour contribuer au bien de la société, du groupe et de l'institution. Ponemon et Gabhart (1990) ont montré que les auditeurs qui raisonnent au niveau conventionnel sont ceux qui ont les positions les plus strictes en matière de respect des normes d'indépendance. Ces auditeurs sont socialisés dans le sens d'une stricte adhésion aux normes d'indépendance et sont moins sensibles à la dimension éthique d'un problème qui ne fait pas partie du cadre conceptuel des normes professionnelles. En fondant leurs décisions uniquement sur les règles professionnelles pour résoudre des situations difficiles et complexes, ces auditeurs peuvent manquer de sensibilité pour identifier clairement les dilemmes éthiques et les conséquences potentielles de leurs décisions (Prat dit Hauret, 2003). Selon cet auteur, les auditeurs sont soucieux d'accomplir complètement leurs devoirs et leurs obligations de manière à assurer la pérennité de leur activité professionnelle et à jouer leur rôle en fonction des devoirs et des obligations qui leur sont imposés. Ils considèrent qu'il ne leur appartient pas de s'interroger sur la nature et le bien-fondé de leurs obligations. Le niveau conventionnel se caractérise par un comportement cohérent de l'auditeur avec le groupe de ses pairs et les attentes d'une grande partie de la société.

L'intégrité professionnelle est la capacité à exercer son opinion en âme et conscience quelles que soient les conséquences des décisions prises sur ses intérêts personnels. La force de caractère est également celle des membres de l'équipe d'audit « en mission ». Elle peut se caractériser par leurs capacités à aller « jusqu'au bout » de leurs contrôles, c'est-à-dire à faire des contrôles approfondis et aller au-delà des contrôles de base et superficiels. Les contrôles sont alors des vérifications en substance et non seulement formel. Des vérifications en substance consistent à étudier la nature exacte de l'opération, de sa réalité économique, en complément de l'existence d'une pièce justificative matérialisant l'opération.

Au-delà des principes généraux de comportement imposés par le code de déontologie, le commissaire aux comptes peut avoir ses propres principes éthiques personnels qui peuvent se révéler supérieurs à ceux du code de déontologie. On retrouve dans cette situation le

niveau post-conventionnel de la théorie du développement moral cognitif développée par Kohlberg (1969). Au niveau post-conventionnel, le comportement de l'individu est guidé par des principes et des valeurs universelles. Le premier sous-stade, orienté vers la société, est celui du contrat social, de l'utilité et du respect des droits individuels. Il se caractérise par un sens de l'obligation envers la loi qui est la base du contrat social au service du bien-être de tous, tout en respectant les droits de l'ensemble des membres de la société. L'individu respecte les règles car elles font partie du contrat social. Le deuxième sous-stade correspond aux principes éthiques universels librement choisis par l'individu. Les lois et les accords sociaux sont valides lorsqu'ils sont fondés sur les principes universels de justice tels que l'égalité des droits et le respect de la dignité des êtres humains. Ainsi, si les lois violaient ces principes universels, un individu agirait en fonction de ses propres principes. Ce niveau le plus élevé de développement moral cognitif implique la possibilité de se mouvoir au-delà des règles pour décider quand elles ne doivent plus être respectées parce qu'un besoin de justice l'exige.

III. La mesure de la maturité et de l'action éthiques dans le cadre de situations d'audit présentant une complexité décisionnelle :

Une étude empirique sera ultérieurement menée sur la population des commissaires aux comptes en les interrogeant sur 9 situations d'audit présentant une complexité décisionnelle tout en mesurant leur maturité et actions éthiques par le Moral Potency Questionnaire développé par Hannah et Avolio (2010). Les situations d'audit sont présentées ci-après. Le contenu du Moral Potency Questionnaire sera également présenté dans la limite de l'autorisation accordée par l'organisme dépositaire de la licence, la société Mind Garden.

1. Présentation des décisions d'audit présentant une complexité décisionnelle :

Construites par l'auteur de l'article, elles ont trait aux thématiques suivantes :

- Situation N 1 : désaccord entre l'auditeur légal et le directeur financier d'une société sur la comptabilisation d'une dépréciation de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés ;
- Situation N 2 : application des normes comptables internationales IFRS et désaccord sur la durée d'amortissement des centrales nucléaires, de la détermination de la provision pour démantèlement des cœurs de centrales nucléaires et de la provision pour recyclage du combustible nucléaire ;
- Situation N 3 : identification par le commissaire aux comptes de faiblesses des procédures de contrôle interne relative à l'information comptable et financière dans le contexte d'une société dont les actions sont cotées en Bourse ;

- Situation N 4 : existence d'un compte courant d'associé débiteur et éventuelle révélation des faits délictueux, à savoir un abus de biens sociaux, par le commissaire aux comptes ;
- Situation N 5 : interrogation par le commissaire aux comptes sur la certification des comptes annuels d'une entreprise qui a versé une rétro-commission sur un compte bancaire dans un paradis fiscal dans le contexte d'un contrat de ventes d'armes à l'étranger et impossibilité d'effectuer une confirmation directe auprès de la banque compte tenu du secret bancaire ;
- Situation N 6 : existence d'une convention interdite relative au versement d'une rémunération non autorisée auprès d'un gérant d'une SARL ;
- Situation N 7 : omission volontaire par une entreprise de la comptabilisation d'une provision pour passif environnemental ;
- Situation N 8 : une entreprise de bâtiment et de travaux publics récupère par anticipation de la tva sur des travaux de sous-traitance au moment de la réception de la facture et non pas comme cela devrait être le cas au moment de son règlement ;
- Situation N 9 : « maquillage » sous forme de convention règlementée d'un versement à une société tierce d'une somme d'argent destinée à distribuer des « pots-de-vin » et à financer des actes de corruption.

1.1. Présentation de la situation d'audit N 1 :

Le groupe ALPHA s'est engagé dans une politique de croissance externe qui s'est traduite par la prise de contrôle de nombreuses sociétés. Le contrôle exclusif exercé par la société mère sur les sociétés acquises a entraîné la constatation d'écarts d'acquisition très importants à l'actif du bilan consolidé. Le total de l'actif du bilan consolidé s'est élevé l'année de première consolidation à 12 milliards d'euros. Sur ce montant, les écarts d'acquisition en représentent 30%, soit 3,6 milliards d'euros. Deux ans plus tard, une grave crise économique sévit et les acquisitions réalisées ne se sont pas révélées aussi profitables que prévues. Le niveau de risque opérationnel a augmenté et vient se cumuler avec un risque financier déjà élevé compte tenu du financement des acquisitions par effet de levier financier de l'endettement. Les tests de dépréciation (impairment tests) effectués par les auditeurs légaux reposent sur des taux d'actualisation plus élevés et des prévisions de cash flow plus faibles que celles effectuées par la direction financière de l'entreprise.

L'équipe d'audit évalue le montant de la dépréciation de l'écart d'acquisition à 1,8 milliards d'euros, ce qui représente 50% du montant total des écarts d'acquisition. Elle n'a pas été comptabilisée dans les comptes consolidés.

Or, le résultat net consolidé du groupe avant dépréciation de l'écart d'acquisition est un bénéfice net de 800 millions d'euros.

Après des discussions entre le commissaire aux comptes, le directeur général et le président du conseil d'administration de la société, ces deux derniers refusent catégoriquement la

comptabilisation de la dépréciation de l'écart d'acquisition qui aurait pour conséquence de faire apparaître une perte nette consolidée de 1 milliard d'euros.

Le président du conseil d'administration conteste « mollement » les prévisions de cash flow et le calcul du taux d'actualisation mais craint surtout que cette perte nette n'envoie un mauvais signal et n'ait un impact négatif sur le cours de bourse de la société.

Les comptes annuels sont définitivement arrêtés par le conseil d'administration sans la comptabilisation de la dépréciation de l'écart d'acquisition.

Le commissaire aux comptes décide de certifier les comptes consolidés.

Qu'en pensez-vous ?

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni d'accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	Désaccord	ni en désaccord		d'accord

1.2. Présentation de la situation d'audit N 2 :

Vous êtes auditeur légal d'un groupe mondial spécialisé dans la production d'énergie nucléaire. Le groupe réalise un chiffre d'affaires consolidé de 15 milliards d'euros et un EBITDA après impôt de 3 milliards d'euros.

Une discussion importante a lieu entre le commissaire aux comptes, le directeur général et le directeur financier de l'entreprise sur les trois points suivants :

- La durée d'amortissement des centrales nucléaires dont le coût d'acquisition est de 90 milliards d'euros (45 réacteurs dont le prix d'acquisition unitaire est de 2 milliards d'euros) ;
- La provision pour démantèlement des cœurs de centrales nucléaires ;
- La provision pour recyclage du combustible nucléaire.

La durée d'amortissement retenue par l'entreprise est fortement contestable (la durée d'amortissement a été allongée). La société a du mal à justifier les hypothèses retenues pour apprécier les montants de la provision pour démantèlement des cœurs de centrale nucléaire et pour recyclage du combustible.

Le commissaire aux comptes et son équipe ont du mal à valider les chiffres et les hypothèses retenues par l'entreprise.

Selon les hypothèses retenues, le montant du résultat net consolidé pourrait se révéler négatif.

Le commissaire aux comptes annonce au directeur général de la société qu'il émettra une certification avec réserves, étant dans l'impossibilité de valider les durées d'amortissement des centrales et le montant des provisions pour charges.

Le directeur général de l'entreprise fait pression sur le commissaire aux comptes pour obtenir une certification sans réserves.

Au final, le commissaire aux comptes décide de certifier les comptes consolidés.

Question :

Comment vous positionnez-vous face à cette situation ?

| _____ |

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

1.3. Présentation de la situation d'audit N 3 :

Au cours de la mission d'audit légal d'une société cotée, le commissaire aux comptes constate de nombreuses faiblesses relatives aux procédures de contrôle interne relatives à l'information comptable et financière.

Il est tenté de le signaler dans son rapport destiné aux actionnaires.

Le dirigeant de l'entreprise lui demande de ne pas le faire et promet d'améliorer la qualité des dites procédures au cours de l'année suivante.

Le commissaire aux comptes décide au final de ne pas mentionner dans son rapport les faiblesses des procédures de contrôle interne.

Question :

Comment vous positionnez-vous par rapport à cette décision ?

| _____ |

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

Pas du tout	En	Ni d'accord	En accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

1.4. Présentation de la situation d'audit N 4 :

Monsieur X est commissaire aux comptes de la société familiale BETA dont le capital est détenu à 100% par Monsieur ALPHA et les membres de sa famille. Au cours de l'année, Monsieur X prélève 100 000 euros, soit la totalité de la trésorerie de l'entreprise afin d'effectuer une avance financière à un membre de sa famille qui doit sauver son entreprise au bord de la faillite.

Néanmoins, trois mois plus tard, le dirigeant régularise le compte courant d'associés débiteur et rembourse le montant dû après avoir revendu un bien immobilier personnel.

Le fait délictueux (abus de biens sociaux) a donc été régularisé en cours d'année. Il est cependant délibéré, significatif et caractérisé.

Le commissaire aux comptes décide de ne pas révéler le fait délictueux au Procureur de la République.

Question :

Qu'en pensez-vous ?

| _____ |

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

1.5. Présentation de la situation d'audit N 5 :

Au cours d'une mission d'audit légal, le manager de l'équipe d'audit est alerté par l'opacité d'une opération de vente.

La société BETA est un des leaders mondiaux de la vente d'armes. La société BETA est une société cotée en Bourse.

Un contrat de vente d'armes est conclu pour 2 milliards d'euros, ce qui représente 15% du chiffre d'affaires de l'année.

En contrepartie de la vente, une commission de 200 millions d'euros, soit 10% du chiffre d'affaires, est versé à un intermédiaire situé dans un pays à fiscalité privilégiée. Ainsi, est enregistrée dans la comptabilité une note d'honoraires de 200 millions d'euros avec un libellé très succinct : « Commission d'intermédiaire pour contrat de ventes d'armes ». La société bénéficiaire est située aux Iles Caïmans. Compte tenu du secret bancaire existant dans ce pays, aucune confirmation directe auprès de la banque détentrice du compte bancaire ayant encaissé la somme ne peut être effectuée.

Il est donc impossible de savoir pour le commissaire aux comptes si la somme versée est justifiée.

Si le montant versé ne représente « que » 10% de la transaction, il impacte significativement le bénéfice net consolidé qui s'élève après la comptabilisation de cette commission à 500 millions d'euros.

L'impôt sur les bénéfices et la participation des salariés sont impactés négativement par le versement et la comptabilisation de cette commission.

Le commissaire aux comptes décide de certifier les comptes.

Question :

Qu'en pensez-vous ?

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

1.6. Présentation de la situation d'audit N 6 :

Un commissaire aux comptes vit la situation suivante. Le président du conseil d'administration d'une PME familiale non cotée est tombé gravement malade. Son gendre, gérant d'une société à responsabilité limitée indépendante, mais également administrateur de la société anonyme, a encaissé une rémunération pour assurer l'intérim pendant les quelques mois d'absence de son beau-père, 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.

Le commissaire aux comptes n'a pas révélé le fait délictueux (convention interdite).

Question :

Qu'en pensez-vous ?

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

1.7. Présentation de la situation d'audit N 7 :

Un commissaire aux comptes a identifié au cours d'une mission un important litige, quinze jours avant la clôture de l'exercice, auquel l'entreprise auditée est confrontée. Le litige concerne l'absence de mise aux normes environnementales d'un ancien site industriel. Le coût financier de remise aux normes est très important. Ce passif latent répond aux conditions de comptabilisation imposées par le Plan Comptable Général. En effet, selon le Plan Comptable Général, un passif est « un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire qu'il existe une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci (...) ». Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités ».

Compte tenu de la situation, une provision pour charges devait être comptabilisée. L'entreprise avait en effet une obligation à l'égard d'un tiers et il est probable que cette obligation provoque une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. Une provision pour risques et charges, correspondant au passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise, devait être comptabilisée.

Dans la situation vécue par le commissaire aux comptes, la société refusa 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 lui permettre 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 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 pourrait ne pas être renouvelé dans deux ans. Pour finir, le montant des honoraires encaissés était significatif pour la rentabilité et l'équilibre financier du cabinet d'audit.

Le commissaire aux comptes décide néanmoins de certifier les comptes annuels.

Question :

Qu'en pensez-vous ?

| _____ |

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en désaccord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en accord		d'accord

1.8. Présentation de la situation d'audit N 8 :

Un commissaire aux comptes a indiqué avoir accepté le non-respect par une entreprise de bâtiment et travaux publics de la règle fiscale de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime de la TVA sur les encaissements.

Le contexte est le suivant : l'entreprise auditée était financièrement dans une période difficile (marge faible dégagée sur les affaires, important besoin en fonds de roulement à financer compte tenu du nombre 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'agit du moment au cours duquel le prestataire de services devait de son côté la reverser à l'Etat. La récupération anticipée de la TVA est une infraction au Code Général des Impôts et peut être qualifiée de fraude fiscale. Tout délinquant étant dans ce cadre-là condamnable à une amende maximale de 38 112 Euros et un emprisonnement maximal de 5 ans.

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes a accepté que l'entreprise s'octroie indirectement un décalage de TVA favorable à sa situation de trésorerie. La société a donc récupéré la TVA sur les débits (date de la facture du sous-traitant) et non au moment du décaissement.

Le commissaire aux comptes décide de ne pas révéler le fait délictueux considérant qu'il s'agit d'un simple décalage du versement dans le temps.

Question :

Qu'en pensez-vous ?

| _____ |

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni en désaccord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni d'accord		d'accord

1.9. Présentation de la situation d'audit N 9 :

Auditant les comptes d'une société anonyme, un auditeur junior, membre de l'équipe d'audit, a été intrigué par le paiement effectué par une société anonyme à une société à responsabilité limitée, extérieure au groupe de la société anonyme, d'une commission égale à 3% du chiffre d'affaires. Interrogé, le directeur financier indiqua que la « SARL devait assurer le développement commercial de la SA et à ce titre, méritait cette commission de 3% pour faire face à ses charges ». Discrètement, le manager, responsable de la mission d'audit, demanda un extrait Kbis au greffe du tribunal de commerce dont dépendait la SARL et a constaté que le gérant de la SARL était le président du conseil d'administration de la SA auditée.

Interrogé par la suite sur la légitimité de cette relation économique entre la SA et la SARL, le dirigeant de la SA a répondu sur le plan juridique et formel en indiquant que « s'agissant d'une convention conclue entre deux sociétés ayant un dirigeant commun, la phase initiale de la procédure des conventions réglementées (à savoir autorisation préalable de la convention réglementée par le conseil d'administration) avait bien été respectée ». Le président du conseil d'administration indiqua au commissaire aux comptes qu'il aurait donc à rédiger le rapport spécial sur les conventions réglementées avant approbation desdites conventions par l'assemblée générale des actionnaires. Le président répondit sur la forme mais en aucun cas sur la substance économique du mouvement financier.

Si, du point de vue juridique, la procédure avait été respectée, le commissaire aux comptes avait les plus grands doutes sur le bien-fondé économique de cette opération financière. En effet, pour gérer une société autonome dans toutes ses composantes, ses dirigeants avaient-ils besoin de faire appel à une autre société pour assurer son développement sachant que l'entreprise auditée avait son propre service commercial ?

Après de nombreuses discussions avec le président de la société, le directeur général et le directeur financier de la société anonyme, le commissaire aux comptes finit par apprendre que l'argent versé à la SARL avait servi à obtenir des marchés en corrompant les donneurs d'ordre. L'artifice de la SARL avait été choisi pour éviter que les sommes versées à des tiers n'apparaissent directement dans les comptes de la SA qui est soumise au contrôle du commissaire aux comptes.

Après avoir pris connaissance de la réalité de la situation et de la « substance » de l'opération financière, le commissaire aux comptes s'interrogea sur la décision à prendre. Il

décida de certifier les comptes sans réserves et considéra qu'il s'agissait d'une convention réglementée et non d'une convention interdite. Il n'effectua pas de révélation de faits délictueux.

Question :

Qu'en pensez-vous ?

1	2	3	4	5
Pas du tout	En	Ni d'accord	D'accord	Tout-à-fait
D'accord	désaccord	Ni en désaccord		d'accord

2. Présentation du contenu du Moral Potency Questionnaire (MPQ) :

Hannah et Avolio (2010) ont développé un instrument de mesure multidimensionnel comprenant trois composantes de l'action éthique. Ces trois composantes sont l'appropriation éthique (Van Dyne et Pierce, 2004), l'efficacité éthique (Bandura, 1997) et le courage éthique (Gould, 2005 ; Kidder, 2003). Ils ont testé les mesures de ces trois facteurs et ont montré à travers deux études empiriques que l'appropriation éthique, l'efficacité éthique et le courage éthique étaient trois construits différents. Ils ont pu mettre en évidence la validité et la fiabilité de leur échelle de mesure. Le MPQ a été validé sur un échantillon d'une population de militaires et de salariés par Hannah et Avolio (2010). Il est composé de 12 items :

- 4 items qui mesurent le courage éthique ;
- 3 items qui mesurent l'appropriation éthique ;
- 5 items qui mesurent l'efficacité éthique.

La personne interrogée doit répondre sur une échelle de 1 (en complet désaccord) à 5 (tout-à-fait d'accord) pour chacun des items.

Le questionnaire a fait l'objet d'une demande d'utilisation et de traduction auprès de la société MIND GARDEN, demande qui a été obtenue. Cette société a demandé à ce que le questionnaire ne soit pas présenté dans les publications académiques à l'exception d'un maximum de cinq items.

Voici trois exemples d'items compris dans le questionnaire :

Je m'opposerai à mes pairs s'ils commettaient une action non éthique 1 2 3 4 5

J'assume mes responsabilités et j'agis si je constate une action non éthique 1 2 3 4 5

Je suis sûr de pouvoir identifier les implications éthiques des défis auxquels je dois faire face

1 2 3 4 5

Pour conclure, une recherche empirique sera ultérieurement menée sur la population des commissaires aux comptes en exercice. Ils seront interrogés sur les 9 situations d'audit et le MPQ leur sera présenté. Une analyse des données sera effectuée pour déterminer les éventuels liens entre les prises de décision d'audit et l'action éthique mesuré par le MPQ.

Bibliographie :

Aquino K, Reed A. (2002), The self-importance of moral identity, *Journal of Personality and Social Psychology*, 97 : pp 1423-1440.

Bandura A. (1997), *Self efficacy : the exercise of control*, New York : Freeman.

Bazerman M.H., Morgan K.P., Loewenstein G.F. (1997), The impossibility of auditor independence, *Sloan Management Review*, Summer 1997, pp 89-94.

Campbell J.D, Trapnell P.D, Heine S.J, Katz I.M, Lavalley L.F, Lehman D.R (1996), Self concept clarity : measurement, personality correlates, and cultural boundaries, *Journal of Personality and Social Psychology*, 70 : pp 141-156.

Charpateau O. (2012), L'éthique des auditeurs, *Encyclopédie des Ressources Humaines*, Editions Vuibert.

Dunlosky J., Metcalfe J. (2009), *Metacognition*, London : Sage.

Gould N.H. (2005), Courage: its nature and development, *Journal of Humanistic Counseling, Education and Development*, 44, pp 102-116.

Kidder R.M. (2003), *Moral courage*, New York : William Morrow.

Kohlberg L. (1969), "Stage and Sequence: The Cognitive Development Approach to Socialization", in D.A. Goslin (ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research*, Rand McNally, pp 347-380.

Hannah S.T, Avolio B.J. (2010), Moral potency : building the capacity for character-based leadership, *Consulting Psychology Journal*, 62, pp 291-310.

Hannah S.T, Avolio B.J, May D.R (2011), Moral maturation and moral conation : a capacity approach to explaining moral thought and action, *Academy of Management Review*, Vol 36, N 4, pp 663-685.

Hannah S.T, Avolio B.J, Walumbwa F.O (2011), The relationships between authentic leadership, moral courage, and ethical and pro-social behaviors, *Business Ethics Quarterly*, 21 : pp 555-578.

Hannah S.T., Lester P.B, Vogelgesang G.R. (2005), Moral leadership : explicating the moral component of authentic leadership, In Gardner W.B, Avolio B.J, Walumbwa (Edts), *Authentic leadership theory and practice : origins, effects, and development* : 3-42, Oxford : Elsevier.

Hannah S.T., Schaubroeck J., Peng A.C., Lord R.L., Trevino L.K., Kozlowski S.W., Avolio B.J., Dimotakis N., Doty J. (2013), Joint influences of individual and work unit abusive supervision on ethical intentions and behaviors : a moderated mediation model, *Journal of Applied Psychology*.

Hill P.L, Roberts B.W. (2010), Propositions for the study of moral psychology development, *Current Directions In Psychological Science*, 19 : pp 380-383.

Jausavec N. (2008), Metacognition : A psychophysiological perspective, In M.F Shaughnessy, Veenman, Kleyn-Kennedy (eds), *Meta-cognition : a recente review of research, theory and perspectives* . pp 45-62, New York : Nova Science.

Kohlberg L. (1981), *The philosophy of moral development*, San Francisco : Harper and Row.

Kohlberg L. (1986), A current statement on some theoretical issues in S. Modgil et C. Modgil (Eds), *Lawrence Kohlberg : consensus and controversy* : pp 485-546, Philadelphia : Falmer.

Kohlberg L., Condee D. (1984), The relationship of moral judgment to moral action, In Kurtines W, gerwitz J. (Eds), *Morality, moral behavior and moral development* : 52-73, New York : Wiley.

Margolis J.D, Philips R.A (1999), Toward an ethics of organisations, *Business Ethics Quarterly*, 9 : pp 619-638.

Mousse J. (1992), Le chemin de l'éthique, *Revue Francaise de Gestion*, Printemps.

Narvaez D. (2010), Moral complexity: the fatal attraction of truthiness and the importance of mature moral functioning, *Perspectives on Psychological Science*, 5 : pp 163-181.

Petit R.E, Cacioppo J.T. (1986), The elaboration likelihood model of persuasion, *Advances in Experimental Social Psychology*, pp 123-205.

Ponemon L.A. (1990), Ethical judgments in accounting: a cognitive moral perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 1, pp 191-215.

Ponemon L.A. (1992), Ethical reasoning and selection-socialization in accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, N ¾, pp 239-258.

Prat dit Hauret C. (2003), *Audit et développement moral cognitif*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 6, Numéro 3, septembre, pp 117-136

Prat dit Hauret C. (2003), *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement*, Comptabilité Contrôle Audit, Tome 9, Novembre, Volume 2, pp 31-58.

Rest J.R, Narvaez D., Bebeau M.J, Thoma S.J (1999), *Postconventional moral thinking : A neo-Kohlbergian approach*, Mahwah, NJ : Lawrence Erlbaum Associates.

Reynolds S.J, Ceranic T.L. (2007), *The effects of moral judgment and moral identity on moral behavior : an empirical examination of moral individual*, Journal of applied Psychology, 92 : pp 1610-1624.

Schaubroeck J., Hannah S.T., Avolio B.J., Kozlowski S.W., Lord R.L., Trevino L.K., Peng A.C. Dimotakas N. (2012), *Embedding ethical leadership within and across organizations levels*, Academy of Management Journal, 50, pp 1053-1078.

Sekerka L.E, Bagozzi R.P, Charnigo R. (2009), *Conceptualizing and measuring professional moral courage*, Journal of Business Ethics, 89 : pp 565-579.

Swanson H.L, Hill G. (1993), *Metacognitive aspects of moral reasoning and behavior*, Adolescence, 28 : pp 711-735.

Van Dyne L., Pierce J.L. (2004), *Psychological ownership and feelings of possession: three field studies predicting employee attitudes and organizational citizenship behavior*, Journal of Organizational Behavior, N 25, pp 439-459.

Zeff S. (1987), *"Does the CPA belong to a profession ?"*, Accounting Horizons, March, pp 65-68.