



**HAL**  
open science

# Révélation de faits délictueux et formation à l'éthique : perception des auditeurs

Christelle Chaplais

► **To cite this version:**

Christelle Chaplais. Révélation de faits délictueux et formation à l'éthique : perception des auditeurs. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907886

**HAL Id: hal-01907886**

**<https://hal.science/hal-01907886>**

Submitted on 29 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.

# *Révélation de faits délictueux et formation à l'éthique : perception des auditeurs*

*Christelle CHAPLAIS*

**Résumé :** Cette étude a pour objectif de comprendre si les formations à l'éthique permettent à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté dans le cadre de son obligation de révélation de faits délictueux. Les résultats d'une étude qualitative basée sur dix entretiens auprès d'auditeurs expérimentés de cabinets de taille différente montrent que les auditeurs sont régulièrement confrontés à des dilemmes qui opposent l'intensité morale du problème, la relation avec le client et la significativité des faits aux règles de la profession. Les formations aident l'auditeur à identifier le dilemme et à porter un jugement. En revanche ce sont surtout les formations sur le terrain, les discussions avec les pairs et l'expérience qui lui permettent de prendre une décision.

**Mots clés :** Ethique, Formation, Faits délictueux, Dilemmes

**Abstract :** The purpose of this study is to understand whether ethics training enables the auditor to solve the ethical dilemmas he faces in the context of his obligation to disclose offences. The results of a qualitative study based on ten interviews with experienced auditors of different sized firms show that auditors are regularly confronted with dilemmas that oppose the moral intensity of the problem, the relationship with the client and the significance of the facts with the rules of the profession. Training helps the auditor identify the dilemma and make a judgment. On the other hand, it is mainly field training, peer discussions and experience that allow him to make a decision.

**Key words :** Ethics, Training, Offences, Dilemma

## **1 Introduction**

L'auditeur légal ou commissaire aux comptes<sup>1</sup> a pour mission d'attester que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière. Il est le garant de la qualité de l'information financière fournie par les entreprises.

Olympus : 1,3 milliards d'euros de pertes cachées. Tesco : bénéfice surestimé de 335 millions d'euros. Toshiba : bénéfice gonflé de 1,6 milliards d'euros. La presse titre ainsi régulièrement « Entre auditeurs, on n'est pas à 300 millions d'euros près »<sup>2</sup>, « Les 'Big Four' en accusation »<sup>3</sup>, ouvrant la question suivante : comment les cabinets d'audit chargés de certifier les comptes de ces sociétés n'ont-ils rien vu venir ? C'est avec l'affaire Enron, en 2001, que le débat a été lancé. Cette affaire a d'ailleurs marqué le passage des Big Five aux Big Four, Enron entraînant dans sa chute le cabinet d'audit Arthur Andersen, accusé d'avoir fermé les yeux sur la « comptabilité créative » d'Enron et détruit des documents comptables. Les instances européennes se sont également saisies du sujet. La Commission Européenne précise, dans son Livre Vert (p. 3) 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

---

<sup>1</sup> Dans la suite de cet article, l'auditeur légal sera dénommé « auditeur ».

<sup>2</sup> Le Monde, Economie et Entreprise, mercredi 5 novembre 2014

<sup>3</sup> Le Monde, Economie et Entreprise, mardi 10 mars 2015

comptes de leurs clients au cours de cette période, mais aussi celle de l'adéquation du cadre législatif en vigueur ».

Les auditeurs prennent largement la mesure de leur rôle et des implications de leur mission. Dans sa brochure de présentation, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) titre ainsi : « Le commissaire aux comptes – Créateur de confiance ». 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. Il doit crédibiliser l'information financière des entreprises à l'égard de l'ensemble de leurs parties prenantes. La société a ainsi de fortes attentes à l'égard des auditeurs qui se doivent, en conséquence, de respecter des principes d'éthique élevés.

Dans ce contexte, la réglementation encadrant la profession comptable et l'organisation des cabinets d'audit se sont renforcées, en France notamment, afin de garantir un niveau d'indépendance et d'éthique accru. La Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er Août 2003 introduit dans le code de commerce une section relative à la déontologie et à l'indépendance de l'auditeur. Le Code de déontologie de la profession publié le 16 novembre 2005 et modifié par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 rappelle les sept principes fondamentaux de comportement éthique auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts, le scepticisme professionnel et l'esprit critique, la compétence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion.

La profession comptable et la communauté académique s'accordent également pour souligner l'importance de la formation pour sensibiliser les auditeurs à l'éthique et regagner ainsi la confiance du public. L'IFAC (International Federation of Accountants) rappelle dans sa norme IES4 'Professional values, ethics and attitudes' publiée le 17 janvier 2014 que ses membres, dont fait partie la CNCC, doivent intégrer l'éthique dans leurs programmes de formation professionnelle. L'IFAC souligne l'importance de l'éthique pour les professionnels comptables et le rôle des formateurs et des organismes professionnels dans le développement et le maintien d'un comportement éthique approprié. De même, dans son rapport intitulé 'Ethics Education in Business Schools' publié en 2004, l'AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business) recommande aux écoles de commerce d'intégrer des cours d'éthique dans leurs programmes afin de développer la capacité des étudiants à reconnaître un problème éthique et accroître leur capacité de raisonnement face à un tel problème. Selon Noël et Geyer (2007), en France, la place de l'éthique dans la formation des professionnels demeure toutefois insuffisante.

Dans le cadre de leur mission, les auditeurs peuvent être confrontés à de véritables dilemmes pouvant résulter d'un conflit entre leurs valeurs personnelles et les valeurs professionnelles identifiées par le code de déontologie et les règles en vigueur. D'autant que la situation dans laquelle ils se trouvent est particulière et qu'il n'y a rien d'étonnant à ce que leurs valeurs puissent être mises à l'épreuve. L'auditeur exerce en effet une mission légale, mais il est choisi par l'entreprise auditée qui le rémunère et avec laquelle il entretient une relation de confiance. 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. Dans certaines circonstances, l'auditeur va

apprécier la situation en son âme et conscience mais cette appréciation pourra être en conflit avec les règles et normes professionnelles. L'exercice, par l'auditeur, de son jugement professionnel serait simple si l'application du code de déontologie suffisait à porter un jugement professionnel en adéquation avec sa propre conscience, avec ses propres valeurs qui peuvent être portées par une vision conséquentialiste ou utilitariste (l'analyse des conséquences prédomine) plutôt que déontologique (respect des règles et obligations indépendamment des conséquences). Ainsi parfois, les auditeurs peuvent être amenés à prendre des décisions contraires aux règles et normes professionnelles.

Dans cet article, nous souhaiterions nous intéresser à une situation de prise de décision particulièrement délicate qui résulte de l'obligation faite, en France, à l'auditeur, de révéler au procureur de la République tout fait délictueux dont il aurait connaissance dans le cadre de sa mission. Selon la CNCC<sup>4</sup>, « *cette démarche vise à protéger l'entité et ses dirigeants autant que son environnement et ses partenaires* ». Cette révélation, imposée par la loi (article L823-12 du Code de Commerce), peut s'avérer difficile dans la mesure où elle s'apparente à une dénonciation, à un acte de délation. En cas de non-dénonciation, les sanctions prévues sont lourdes, l'auditeur engageant sa responsabilité pénale. Cela pourrait laisser entendre que les auditeurs appliquent nécessairement cette disposition légale à la lettre. Pourtant, Prat dit Hauret (2007) a recueilli le témoignage d'auditeurs ayant, dans certaines situations comportant un dilemme éthique, volontairement enfreint les règles de la profession et décidé de ne pas révéler des faits délictueux. Face au risque encouru, on imagine aisément à quel point la décision devait être délicate à prendre... La CNCC<sup>4</sup> indique que seules 0.4% des missions ont donné lieu à une révélation de faits délictueux.

Nous souhaiterions plus particulièrement comprendre quelle influence une formation à l'éthique peut avoir sur le processus de décision de l'auditeur confronté à un dilemme éthique dans le cas d'un fait délictueux découvert chez un de ses clients. Baïada-Hirèche et Garmilis (2016) considèrent que les formations initiales et continues devraient permettre d'accroître l'éthique des auditeurs. Pour Jutras (2013), les formations à l'éthique concernent principalement les professions encadrées par des codes d'éthiques ou de déontologie afin de permettre aux professionnels d'autoréguler et justifier leur conduite professionnelle, strictement encadrée par ces codes. Dans le cadre de ces formations, les auditeurs doivent apprendre à identifier, analyser et résoudre le problème éthique de manière critique afin d'agir avec professionnalisme, notamment en conformité avec les objectifs et les règles de leur profession. Toutefois, c'est l'auditeur en tant qu'individu qui devra exercer son jugement professionnel face à un dilemme éthique et qui devra justifier de sa décision. Même si la formation lui permet d'avoir une bonne compréhension des enjeux éthiques de sa mission et des modalités de prise de décision éthique, il peut également se fier à ses croyances personnelles qui, dans certains cas, pourraient le conduire à prendre une décision contraire à ce que le code de déontologie ou les règles de la profession lui dicteraient.

Notre question de recherche est donc la suivante : les formations à l'éthique permettent-elles à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il peut être confronté dans le cadre de son obligation de révélation de faits délictueux au procureur de la République ?

Afin de répondre à cette question, nous avons eu recours à une étude qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs menés auprès d'auditeurs travaillant dans des cabinets français de

---

<sup>4</sup> <https://www.cncc.fr/revelation-faits-delictueux.html>

tailles différentes. Ces entretiens ont donné lieu à une analyse de contenu. Les résultats obtenus montrent que les auditeurs sont tous régulièrement confrontés à des dilemmes éthiques, en particulier dans des situations de révélation de faits délictueux au procureur de la République. L'intensité morale du problème, la relation avec le client et la significativité des faits interfèrent avec les règles de la profession dans le processus de prise de décision. La formation à l'éthique aide les auditeurs à identifier le dilemme et conditionne son jugement. En revanche, lorsqu'il s'agit de prendre la décision de révélation de faits délictueux, la formation sur le terrain par les membres de l'équipe et notamment les supérieurs hiérarchiques, l'échange avec les pairs et enfin l'expérience sont les sources de connaissances que mobilisent les auditeurs. Ces connaissances pratiques sont généralement confrontées aux connaissances théoriques acquises en formation afin de prendre une décision.

Dans une première partie, nous présenterons le contexte de l'audit égal en France et plus particulièrement la révélation des faits délictueux ainsi que notre cadre théorique (le processus de raisonnement éthique et l'effet de l'intensité morale du problème sur ce processus – Rest 1986 et Jones 1991). La deuxième partie sera consacrée à la présentation de notre méthodologie. Nous exposerons, dans une troisième partie, les résultats obtenus.

## **2 Dilemmes éthiques et formation**

### **2.1 Les dilemmes éthiques vécus par les auditeurs français**

#### ***2.1.1 Le contexte de l'audit légal en France et la révélation des faits délictueux***

L'audit légal correspond à une mission légale exercée par une profession réglementée indépendante qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable émise par les entités contrôlées. Cette mission repose sur une obligation prévue par la loi (articles L. 823-9 et suivants du Code de commerce). Elle est gouvernée par l'intérêt général. L'auditeur exprime une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise. Pour former son opinion l'auditeur applique des normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le Garde des Sceaux. Ces normes encadrent les travaux à réaliser tout au long de la mission d'audit ainsi que les rapports à émettre. Elles sont globalement conformes aux normes d'audit internationales émises par l'IFAC. Un ensemble de textes régulent le comportement de l'auditeur et plus particulièrement les conditions de son indépendance. 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. Elle est à l'origine de la création d'une autorité de contrôle indépendante, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) et apporte des précisions sur certaines situations qui pourraient remettre en cause l'indépendance de l'auditeur. Le Code de déontologie publié le 16 novembre 2005 et modifié par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 rappelle, en outre, les sept principes fondamentaux de comportement auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts, le scepticisme professionnel et l'esprit critique, la compétence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion.

Outre sa mission de certification des comptes, l'auditeur a d'autres obligations légales. En application de l'article L823-12 du Code de Commerce, il doit notamment révéler au

procureur de la République les faits délictueux dont il a connaissance au cours de sa mission, sous peine de mise en cause de sa responsabilité pénale (5 ans de prison, 75 000€ d'amende). Il peut s'agir d'une fraude, de l'absence d'établissement des comptes annuels, d'un abus de bien social, d'un défaut de convocation ou de tenue de l'assemblée générale, d'un défaut de nomination d'un commissaire aux comptes, etc... Aux Etats-Unis, la pratique du whistleblowing permet à toute personne physique de révéler un fait délictueux. En France, cette révélation est confiée à une profession réglementée afin d'être mieux encadrée. La circulaire du 18 avril 2014 relative à l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes vient apporter des précisions quant aux modalités de la révélation. L'auditeur doit révéler tout fait délictueux relevé au cours de sa mission, sans distinction liée à la nature et à la gravité du fait, ni aux conséquences qu'il pourrait entraîner. Cette révélation doit s'effectuer par écrit, au Procureur du Tribunal de Grande Instance.

### **2.1.2 Les sources de dilemmes**

La situation dans laquelle se trouve l'auditeur légal est à la fois complexe et singulière. Il exerce une mission d'intérêt public au sein d'une entreprise privée. L'auditeur est le garant de la fiabilité de l'information financière auprès de différentes parties prenantes de l'entreprise audité : les actionnaires, les créanciers, les salariés, les organismes règlementaires, les investisseurs, etc... Mais il représente également son cabinet qui lui impose certaines contraintes, budgétaires par exemple, et l'encourage à maintenir de bonnes relations avec son client, l'entreprise audité. Enfin, il représente la profession et le référentiel qui l'encadre. A cela s'ajoutent, en tant qu'être humain, ses caractéristiques personnelles liées à son vécu, son expérience, sa formation, son éducation. Dans ce contexte, l'auditeur va être confronté à différents points de vues et objectifs et sera sans doute ainsi conduit à mobiliser son éthique tout au long du processus d'audit. Il pourra, dans certaines circonstances, être confronté à des dilemmes éthiques.

Dans une perspective purement déontologique ou utilitariste, il n'existe pas de dilemme éthique. Pour Kant (1785), « *le devoir implique le pouvoir et exclut toute possibilité de dilemme moral* ». L'action est guidée par le devoir. En respectant ses obligations, il ne saurait y avoir de dilemme. C'est la conception officielle et réglementaire qui prévaut au sein de la profession comptable. Il est attendu de l'auditeur qu'il mette en œuvre les règles et méthodes qui s'imposent à sa profession, notamment les NEP et le code de déontologie. L'auditeur n'est pas censé mettre en œuvre son jugement personnel. Il doit simplement appliquer les règles. Ses valeurs personnelles et les règles de déontologie doivent être alignées. Ainsi, il ne peut y avoir de dilemme éthique. En ce sens, Noël Lemaitre et Krohmer (2010) indiquent que les Big Four définissent la compétence éthique des auditeurs comme la stricte application des règles et procédures en vigueur. Elles soulignent ainsi que « *tandis que les cabinets d'audit entreprennent de recruter de jeunes diplômés en valorisant leur esprit critique, leur responsabilité et leur sens de l'initiative, la gestion des compétences éthique repose essentiellement sur un système de contrôle formaliste direct visant à imposer un strict respect des règles et des procédures. Ce décalage peut être à l'origine du fort turnover qui caractérise le management des ressources humaines dans les Big Four* ». A l'opposé, dans une perspective utilitariste, la quête du bonheur permet de résoudre tous les dilemmes. Selon Mill (1988), « *si c'est l'utilité qui est la source dernière des obligations morales, l'utilité peut être invoquée lorsqu'il s'agit de décider entre elles au cas où leurs exigences seraient incompatibles* ».

Toutefois, comme le soulignent Tahssain-Gay et Cherre (2012), comment expliquer que dans les entreprises, des managers hésitent entre deux valeurs, en particulier lorsque des considérations humaines entrent en ligne de compte. Pour Williams (1990 et 1994), le dilemme éthique est en fait un conflit insoluble car il provient de l'opposition entre des obligations équivalentes. Un dilemme éthique peut se définir comme un choix difficile entre deux possibilités morales équivalentes. Aucune des deux n'est supérieure à l'autre. Satisfaire à l'une revient à renoncer à l'autre et conduit à un double comportement : éthique et non-éthique. Dans cette perspective, nous retiendrons la définition de Noël Lemaître et Krohmer (2010) : « *un dilemme éthique est une situation où le libre-arbitre d'un individu est mis à mal. La nécessité de décider entre plusieurs alternatives devient coûteuse, parce que chaque alternative possible conduirait à appliquer des principes distincts voire contraires, mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents.* »

Prat dit Hauret (2007) a recueilli le témoignage d'auditeurs ayant été confrontés à des dilemmes éthiques, notamment des cas de révélation de faits délictueux au procureur de la République. Dans un cas, un auditeur avait été nommé commissaire aux comptes de la société d'un de ses partenaires occasionnels de golf. En cours de mandat, le dirigeant lui indique qu'il avait prélevé de l'argent sur les comptes de sa société pour aider son frère dont l'entreprise était en difficulté. L'avance avait été remboursée dès que la vente d'un bien immobilier lui avait permis de recouvrer les fonds nécessaires. D'un point de vue strictement déontologique, l'auditeur aurait dû révéler le fait délictueux d'abus de bien social. Tel n'a pas été sa décision. En effet, certaines valeurs personnelles l'ont conduit à enfreindre les règles de déontologie. D'un point de vue utilitariste, l'avance a permis de sauver une entreprise et des emplois. Cette avance, remboursée quelques mois plus tard, n'a porté préjudice à aucune partie prenante, au contraire. Elle va toutefois à l'encontre des règles de déontologie. Un autre auditeur a relaté une situation où le dirigeant d'une entreprise familiale était tombé malade. Son gendre, dirigeant d'une société à responsabilité limitée indépendante et administrateur de l'entreprise familiale avait perçu une rémunération pour assurer l'intérim de son beau-père, sans que la rémunération n'ait été préalablement autorisée par le conseil d'administration. Cette convention interdite et non autorisée n'ayant toutefois pas causé de préjudice, l'auditeur a décidé de ne pas révéler au procureur de la République le fait délictueux d'abus de bien social lorsqu'il l'a découvert à posteriori. Dans ce cas également, les agissements des dirigeants semblent justifiés d'un point de vue humain même s'ils ne le sont pas d'un point de vue déontologique. L'ensemble de ces témoignages indiquent que dans les cas de faits délictueux, l'auditeur peut se retrouver face à un dilemme éthique difficile à résoudre.

Zouari (2013) a mené des travaux de recherche auprès d'auditeurs tunisiens tenus, comme les auditeurs français, de révéler les faits délictueux dont ils auraient connaissance dans le cadre de leur mission. Les auditeurs interrogés ont indiqué qu'ils ne révélaient pas systématiquement les faits délictueux auxquels ils étaient confrontés chez leur client et que cette révélation dépendait de la significativité des faits, du niveau d'indépendance de l'auditeur et de son aversion au risque.

Ces travaux montrent que dans certaines situations de faits délictueux, il peut être délicat, pour l'auditeur, de faire une révélation au procureur de la République. Les auditeurs peuvent transgresser les règles, rompre le contrat juridique pour des fins personnelles ou humaines. Aucune décision n'est idéale, chaque alternative conduisant soit à délaisser des valeurs

personnelles soit à faire obstacle aux règles de déontologie. En ce sens, il s'agit de dilemmes éthiques.

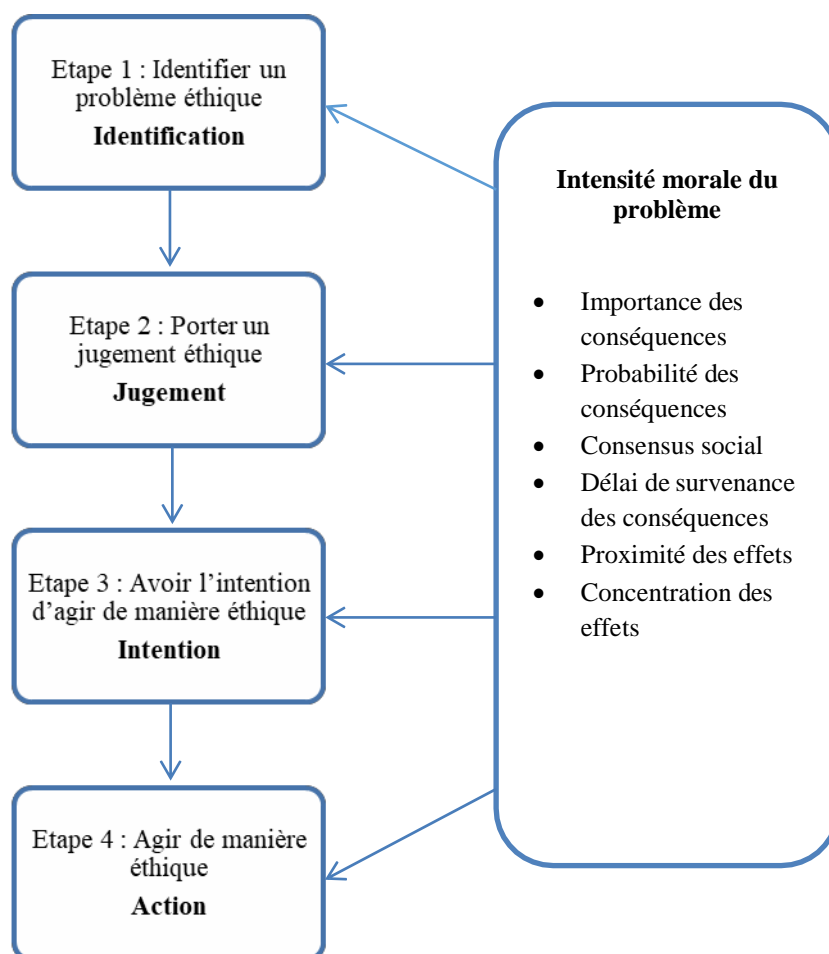
## **2.2 Le rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques**

### *2.2.1 Le processus de décision de l'auditeur face à un dilemme éthique*

Nous nous intéressons à l'auditeur en tant qu'individu et à son processus de décision dans le contexte de dilemmes éthiques, plus particulièrement dans les cas de faits délictueux. Cette recherche s'inscrit dans l'approche cognitive de l'éthique de l'auditeur qui domine largement la littérature académique. Notre volonté de centrer notre étude sur le comportement individuel de l'auditeur nous conduit à recourir à la psychologie, plus précisément au cadre de la psychologie morale. Le plus utilisé dans de nombreux domaines et en audit en particulier est le cadre du processus de décision éthique de Rest (1986). Pour Rest (1986), le raisonnement éthique comporte quatre étapes : identifier un problème éthique dans une situation donnée, porter un jugement éthique quant à l'action à entreprendre, avoir l'intention d'agir de manière éthique et agir sur le problème éthique pour le résoudre. Ces quatre étapes sont successives et indissociables. Jones (1991) a montré par ailleurs que l'intensité morale du problème pouvait avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique. Cette intensité peut se définir par référence à 6 caractéristiques : 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). Le modèle de prise de décision dans le cas d'un dilemme éthique peut être représenté comme suit (Figure 1).



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



### 2.2.2 *L'effet d'une formation sur le processus de décision de l'auditeur face à un dilemme éthique*

Cette recherche a pour objectif de contribuer à la littérature académique et professionnelle concernant l'effet d'une formation à l'éthique sur le processus de décision de l'auditeur afin de fournir des éléments de réponses quant à la possibilité d'aider l'auditeur à résoudre un dilemme éthique, notamment dans une situation de faits délictueux.

Nous avons défini les dilemmes éthiques comme étant des situations où plusieurs alternatives sont acceptables en vertu de principes distincts mais tous légitimes, chacun présentant des avantages et inconvénients équivalents. Les auditeurs peuvent notamment être confrontés à des situations où l'application du code de déontologie peut devenir coûteuse car les principes appliqués peuvent aller à l'encontre de valeurs personnelles. Tel était le cas des exemples de situations recueillis par Prat dit Hauret (2007).

Les travaux sur l'incidence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique de l'auditeur se sont développés au cours des dernières années mais les résultats obtenus ne sont pas cohérents et difficilement comparables du fait des différences entre les outils de mesure

utilisés, les situations analysées et les concepts retenus (Weber 1990, Lau 2010). Beaucoup analysent l'effet d'un cours d'éthique sur le niveau de développement moral de l'auditeur. La plupart de ces travaux concluent qu'un cours d'éthique augmente le niveau de développement moral (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. D'autres chercheurs ont analysé l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique de Rest (1986) (O'Leary 2009 ; Lau 2010 ; Martinov-Bennie et Mladenovic 2015), plus particulièrement sur certaines étapes de ce processus.

Toutefois, ces travaux portent sur des dilemmes liés à la vie des affaires en général et ne correspondent généralement pas à une opposition entre le code de déontologie et d'autres principes. Il nous semble toutefois que c'est justement à ce type de situations que les auditeurs peuvent être confrontés et ce sont donc ces cas qui nous intéressent particulièrement. A notre connaissance, seuls Chaplais *et al.* (2016) ont analysé l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision de l'auditeur confronté à un dilemme éthique, notamment lorsque l'application stricte du code de déontologie va à l'encontre d'autres principes. Chaplais *et al.* (2016) ont conduit une expérimentation auprès d'un échantillon d'étudiants en master Comptabilité Contrôle Audit basée sur des situations vécues par des auditeurs, principalement des cas de non révélation de faits délictueux. Dans un premier temps, leurs résultats corroborent le lien entre l'intensité morale perçue du dilemme et le processus de raisonnement éthique (Jones 1991). Ils ont montré également que les étudiants qui avaient suivi le cours d'éthique identifiaient davantage la présence d'un dilemme dans les situations présentées mais qu'en revanche, les décisions qu'ils auraient prises sont plus éloignées de ce que leur dicterait l'application stricte du code de déontologie. De même, l'intensité morale du dilemme leur semble moins élevée. La formation à l'éthique semble avoir permis aux étudiants de considérer que les dilemmes éthiques avaient une intensité morale moindre, leur permettant ainsi d'envisager une action moins déontologique. Ces derniers résultats pour le moins originaux vont à l'encontre de la plupart des autres travaux qui démontrent que les formations à l'éthique améliorent l'intention éthique des étudiants (Nguyen *et al.* 2008, O'Leary 2009, Lau 2010). Toutefois, comme le soulignent Cameron et O'Leary (2015), de nombreux travaux de recherche dans ce domaine reposent sur des scénari qui généralement mettent en scène des comportements illégaux ou du moins extrêmement critiquables si bien qu'il ne fait pas de doute que l'application du principe légal s'impose. Les scénari utilisés par Chaplais *et al.* (2016) sont basés sur des situations réellement vécues par des auditeurs et pour lesquelles un véritable dilemme se pose entre l'application stricte de la loi et la référence à d'autres valeurs.

Dans cet article, nous souhaiterions poursuivre les travaux de Chaplais *et al.* (2016) afin de mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté et plus particulièrement le rôle joué par la formation. Nous souhaiterions comprendre, dans un premier temps, quelle perception les auditeurs ont des difficultés de résolution des dilemmes éthiques qu'ils rencontrent, notamment des cas de révélation des faits délictueux. Noël Lemaitre et Krohmer (2010) ont interrogé des auditeurs des Big Four en France. Il ressort de ces entretiens que la compétence éthique est définie comme « *la capacité à respecter les règles et les procédures en vigueur* ». Les cabinets d'audit semblent considérer que le comportement éthique consiste en l'application pure et simple du code de déontologie. Certes l'application du code est obligatoire mais les cabinets

d'audit ne peuvent ignorer les valeurs personnelles de l'auditeur qui peuvent parfois ne pas être en adéquation avec celles de la profession. Nous souhaiterions ensuite comprendre ce qui permet aux auditeurs de résoudre leurs dilemmes éthiques et notamment si les formations à l'éthique auxquelles ils assistent ont une influence sur leur raisonnement éthique tel que décrit dans la Figure 1.

### **3 Méthodologie**

Anthony Hopwood, le fondateur de la revue académique *Accounting, Organizations and Society*, encourage vivement le recours aux méthodes qualitatives en complément des méthodes quantitatives, très utilisées en gestion. Elles permettent notamment de mieux comprendre le vécu des acteurs sur le terrain et d'enrichir ainsi les connaissances. Elles utilisent les perceptions et les représentations des acteurs pour comprendre les phénomènes. Selon Gephart (2004), « *un apport important de la recherche qualitative est la description et la compréhension des interactions humaines réelles, des significations et des processus qui constituent des paramètres organisationnels de la vie réelle* ». Pour Power et Gendron (2015) il est important d'aborder les phénomènes réels selon différentes perspectives. L'audit en particulier gagnerait à être étudié en utilisant des approches variées et complémentaires. Les approches qualitatives permettraient en outre de plonger dans les méandres d'une profession complexe confiée à des experts.

Au cas présent, nous souhaitons utiliser une démarche qualitative afin de mieux comprendre le rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques par les auditeurs. Aucune étude n'a, à notre connaissance, abordé le sujet selon cette approche. Toutes les études ont adopté une démarche quantitative. Une approche qualitative permet de constater les comportements des auditeurs dans leur environnement et de mieux comprendre leur processus de décision et ce qu'ils mobilisent pour prendre une décision.

Notre objectif est double. Il s'agit d'une part d'apporter des éléments factuels sur l'existence de dilemmes éthiques dans des cas de constatation de faits délictueux à révéler au procureur de la République. Il s'agit d'autre part de mieux comprendre ce qui peut aider les auditeurs à résoudre ces dilemmes et déterminer en particulier le rôle joué par la formation.

#### **3.1 Les conditions des entretiens**

Nous avons réalisé des entretiens individuels semi-directifs. Cette forme d'entretien permet de collecter des informations relativement riches. Elle garantit une grande liberté de réponse à l'interviewé et permet une spontanéité dans les réponses apportées.

Les personnes interrogées ont eu toute liberté pour choisir la date et l'heure des entretiens afin de les mettre dans des conditions de disponibilité optimales. Les entretiens se sont déroulés sur leur lieu de travail afin de ne pas créer une contrainte liée au déplacement. Le choix du lieu est primordial car il est chargé de significations qui peuvent influencer le discours des acteurs. Afin d'instaurer un climat de confiance, c'est généralement le bureau de l'interviewé qui a été retenu. Les personnes interrogées ont toujours veillé à ne pas être interrompues ou dérangées durant les entretiens.

Tous nos interlocuteurs ont été traités de la même façon. La plupart d’entre eux sont des relations professionnelles avec lesquels nous entretenons des relations régulières. Ces relations nous ont permis d’avoir un accès relativement aisé au terrain et d’instaurer rapidement un climat de confiance permettant aux acteurs de libérer leur parole. Nous avons toutefois veillé à bien respecter notre guide d’entretien et à ne pas dévier sur des discussions nuisibles aux résultats de notre étude.

Après une brève présentation, nous avons présenté notre objet de recherche, sans révéler toutefois notre problématique. Nous avons indiqué que notre étude portait sur les situations délicates de prises de décisions par les auditeurs. Le guide d’entretien n’a jamais été envoyé au préalable, de manière à solliciter des réponses spontanées.

La plupart des auditeurs ont témoigné de l’intérêt pour cette étude. L’entretien s’est révélé d’une durée moyenne d’une heure.

Tous les entretiens ont été enregistrés puis retranscrits, l’anonymat étant bien entendu garanti. Nous n’avons rencontré aucune réticence à ce sujet.

### 3.2 Le guide d’entretien

Notre recherche se veut compréhensive dans la mesure où nous souhaitons déterminer dans quelle mesure les auditeurs sont confrontés à des dilemmes éthiques dans des cas de révélation de faits délictueux et ce qui les aide à résoudre ces dilemmes, notamment la formation à l’éthique. Le questionnement s’est donc voulu ouvert afin de laisser les acteurs s’exprimer librement sur leur vécu. Nous les avons interrogés sur trois thèmes principaux : l’existence de dilemmes éthiques dans des cas de faits délictueux, les éléments qui ont permis aux auditeurs de les résoudre, le rôle des formations à l’éthique.

Le guide d’entretien figure ci-dessous (Tableau 1).

**Tableau 1 – Guide d’entretien**

Thèmes	Sous-thèmes
Existence de dilemmes éthiques dans des situations de faits délictueux	En quoi la situation posait problème ? Facteurs de prise de décision en concurrence avec les règles de déontologie ? Éléments permettant de les prioriser ? Facteurs de motivation pour la prise de décision ?
Éléments ayant permis de résoudre les dilemmes	
Les formations à l’éthique	Contenu, durée, méthodes pédagogiques Leur rôle dans la prise de décision face à un dilemme Axes d’amélioration

### **3.3 L'échantillon**

Nous avons conduit une série de dix entretiens.

Nous avons choisi d'interroger des auditeurs ayant une certaine expérience afin de s'assurer qu'ils aient été confrontés à des dilemmes liés à des décisions de révélation de faits délictueux au procureur de la République. Pour cette raison, notre échantillon est constitué uniquement d'auditeurs ayant le statut d'associés signataires dans leur cabinet.

Par ailleurs, nous avons souhaité que notre étude ne porte pas uniquement sur des Big Four afin que nos résultats soient le plus représentatifs possibles de la diversité des cabinets au sein de la profession.

Enfin, les auditeurs interrogés appartenaient à des cabinets basés en Province et à Paris.

### **3.4 L'analyse des entretiens**

Tous les entretiens ont fait l'objet d'une analyse de contenu. Nous n'avons pas eu recours à un logiciel d'analyse du discours du fait de l'objectif que nous poursuivons. Dans cet article, nous souhaiterions en effet poursuivre les travaux de Chaplais et al. (2016) afin de mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté et plus particulièrement le rôle joué par la formation. Nous souhaiterions comprendre, dans un premier temps, quelle perception les auditeurs ont des difficultés de résolution des dilemmes éthiques qu'ils rencontrent, notamment des cas de révélation des faits délictueux et du rôle de la formation pour les aider en ce sens. Une « simple » analyse thématique suffit pour atteindre cet objectif.

Nous avons donc identifié dans le discours des acteurs les thématiques récurrentes afin d'en ressortir les idées clés et les avons analysées.

## **4 Résultats et discussion**

### **4.1 La révélation des faits délictueux : une décision coûteuse et de nombreux principes en jeu**

Les auditeurs interrogés ont tous identifié au cours de leur carrière des dilemmes éthiques, en particulier dans des cas de révélations de faits délictueux au procureur. Les situations rencontrées sont diverses. Le cas le plus fréquent est celui du compte courant d'associé débiteur. Cette situation est assimilée à un prêt effectué par la société au profit de l'associé. Il s'agit d'une convention interdite pour les sociétés de capitaux, considérée comme un abus de bien social. Dans la plupart des cas, la situation avait été régularisée et de ce fait, bien que contraire à la loi, non révélée au procureur. Dans d'autres cas, les auditeurs ont tardé à révéler les faits au procureur, malgré leur caractère abusif avéré. La plupart des auditeurs de notre échantillon ont également été confrontés à des sociétés clientes qui n'avaient pas déposé leurs comptes dans les délais légaux ou qui n'avaient pas, le cas échéant, établi de comptes

consolidés. Certains ont eu affaire à des cas plus particuliers, tels que des détournements de fonds ou des soupçons d'activités en lien avec le terrorisme.

L'identification des dilemmes éthiques dans les situations rencontrées ne semble pas poser de problèmes particuliers. La formation à l'éthique fait partie des outils qui permettent aux auditeurs d'identifier un problème. Un auditeur d'un cabinet Big Four témoigne : « *Oui, oui la formation ça me paraît indispensable, et effectivement, ça a été le cas, ça aide à savoir identifier le problème* ». Ces propos confortent les résultats de Chaplais et al. (2016).

Quelle que soit la situation, qu'elle ait été révélée ou qu'elle ne l'ait pas été, les témoignages recueillis soulignent tous à quel point la décision a été coûteuse. Les sentiments rapportés oscillent entre une véritable remise en question (« *J'aurais dû faire plus attention, j'aurais dû être plus alerte sur le comportement de la personne* »), en passant par des phases de doutes (« *Est-ce que mon client me ment ? Est-ce que ça peut être vrai ?* », « *Est-ce que j'ai tout vu ? Est-ce que je vais tout lui relater ? Est-ce que derrière, tu ne mets pas en jeu ta propre responsabilité en disant, peut-être qu'il y a la moitié des choses que je n'ai pas vues ?* »), jusqu'à évoquer des difficultés qui retentissent sur leur vie personnelle (« *On dort mal, on y réfléchit, on le triture dans sa tête un moment et... à un moment donné, il faut décider quoi.* »). La plupart des interviewés essaient de justifier leurs difficultés eu égard à la complexité de la situation rencontrée : « *C'est jamais ni blanc ni noir hein ?* », « *C'était un beau parleur. Il faisait des faux mais des faux qui ressemblaient à des vrais !* ».

Les principes en jeu sont multiples. Chaque auditeur a bien sûr fait référence à l'application du code de déontologie et des normes d'exercice professionnel. Mais l'application stricte des règles ne semble pas si simple dans la mesure où d'autres principes, de force équivalente, sont invoqués. Trois grands facteurs de décision semblent interagir avec l'application des règles de la profession : l'intensité morale du problème, la relation avec le client et la significativité des faits.

Les résultats obtenus confortent la littérature sur l'effet de l'appréciation de l'intensité morale du problème sur la prise de décision éthique. En effet, Craft (2013) et O'Fallon et Butterfield (2005) ont souligné que de nombreux chercheurs ont testé empiriquement le lien entre l'intensité morale du dilemme (Jones 1991) et les quatre étapes du processus de raisonnement éthique (Rest 1986). Parmi les six dimensions de l'intensité morale, l'importance des conséquences et le consensus social sont celles qui produisent le plus effet sur le raisonnement moral. Les propos recueillis dans notre étude établissent un lien direct entre l'appréciation de l'importance des conséquences et la prise de décision : « *J'essaie toujours de me dire les conséquences, alors, quelles vont être les conséquences ?* ». « *Si c'est la croix dans la case par rapport à une réglementation, on ne le fait pas. Alors que quand il y a vraiment un abus de bien, et qu'il y a un problème, et qu'on se dit que vis-à-vis des tiers et des salariés faut que ça s'arrête, faut qu'il y ait quelqu'un qui aille jusqu'au bout* ». Un des L'appréciation des conséquences peut être même mise directement en porte à faux avec le code de déontologie comme en témoignent les propos suivants : « *Il faut respecter notre code de déontologie mais en mesurant les conséquences* ». Ce sont surtout les conséquences vis-à-vis des tiers et en particulier des salariés qui sont mises en avant, la révélation au procureur pouvant entraîner des conséquences lourdes pour l'entreprise. « *Est-ce qu'il vaut mieux entraîner vers la chute une structure ou qu'elle fasse une petite entorse entre guillemets et qu'elle continue à payer ses 15 ou 20 personnes ?* ». « *Est-ce que ça porte atteinte à un tiers. Est-ce que finalement, bon, il a pris un peu d'argent dans la caisse de l'entreprise* ».

*momentanément, il l'a remboursé trois ou six mois après, qui est lésé dans l'affaire ? Il n'y avait pas d'endettement, il a continué à payer ses fournisseurs, les salariés sont payés, etc, l'actionnariat, finalement n'a pas été lésé parce que... il y a eu un dividende. Il y a cette dimension-là aussi qui rentre en ligne de compte ».* Certains craignent également que leur responsabilité soit mise en jeu et que cela porte préjudice de manière indirecte à leur cabinet. Le consensus social, à savoir l'avis des pairs, est également primordial dans la prise de décision. En cas de doutes, la plupart des auditeurs interrogés expriment le besoin de partager le dilemme auquel ils sont confrontés avec d'autres auditeurs en qui ils ont confiance.

Par ailleurs, « *il y a l'empathie que vous avez ou que vous n'avez pas. Parce qu'il faut quand même en avoir un minimum, enfin je ne sais pas, c'est des relations humaines avant tout quoi* ». « *Il y a une partie subjective forcément, je ne vais pas dire d'affectif mais presque quand même qui vient en jeu* ». Ces propos recueillis auprès des auditeurs interrogés mettent en relation directe la décision de révélation des faits délictueux avec la relation client, qui de fait nuit à l'indépendance de l'auditeur. Ces résultats corroborent les résultats obtenus par Zouari (2013) dans un contexte tunisien.

Enfin, comme dans l'étude de Zouari (2013), tous les auditeurs interrogés ont évoqué la significativité des montants concernés. Dans le cas de comptes courants d'associés débiteurs notamment, c'est la régularisation de la situation ou le fait que les sommes n'étaient pas importantes qui motivent la non-révélation.

#### **4.2 Des jugements en accord avec les valeurs déontologiques inculquées en formation**

Selon Rest (1986), après avoir identifié le problème, l'auditeur va porter un jugement sur l'action à entreprendre en indiquant l'attitude que devrait avoir une personne dans cette situation. L'attitude et le comportement de l'auditeur sont encadrés par le code de déontologie mais aussi par les NEP. Tout auditeur, de par son parcours de formation, se doit de connaître ces règles. Les auditeurs interrogés nous ont indiqué que les formations auxquelles ils assistent au cours de leur carrière abordent régulièrement les notions d'éthique mais que l'éthique est exclusivement envisagée sous l'angle déontologique. Les méthodes pédagogiques utilisées consistent à présenter des cas vécus par des auditeurs et à les résoudre en appliquant le code de déontologie et les règles en vigueur. Les autres principes qui, en pratique, interfèrent dans la réflexion de l'auditeur ne sont jamais abordés en formation. C'est ce qu'avaient souligné Noël Lemaitre et Krohmer (2010) pour les Big Four en rapportant que les formations proposées visaient à inculquer et maîtriser les règles de la profession.

Les auditeurs ont conscience que leur jugement doit être porté en appliquant ces règles et qu'en théorie ils n'ont pas le choix entre appliquer les règles liées à la révélation des faits délictueux ou appliquer d'autres principes qui, d'un autre point de vue, pourraient être tout à fait respectables : « *En théorie, on n'est pas censé tenir compte de tout ça. Vous voyez ce que je veux dire. En théorie c'est binaire* ». C'est également ce qu'avaient constaté Chaplais et al. (2016). Le cours d'éthique n'avait pas eu d'incidence sur le jugement des étudiants. Ce jugement était porté dans le strict respect des règles de déontologie.

### 4.3 En pratique, des révélations mesurées mobilisant des connaissances diverses

Bien que les auditeurs aient tous conscience que leur jugement doit être porté en conformité avec les règles de déontologie, les faits montrent que la décision finale de révélation de faits délictueux n'est pas toujours conforme aux règles de la profession ou que parfois l'auditeur hésite longuement avant de les appliquer. Pour prendre sa décision, l'auditeur va mobiliser d'autres connaissances que les règles de déontologie et d'exercice professionnel transmises dans le cadre de formations académiques ou professionnelles. Les auditeurs interrogés nous ont indiqué que la formation sur le terrain par les membres de l'équipe et notamment les supérieurs hiérarchiques, l'échange avec les pairs et enfin l'expérience sont les sources de connaissances qui leur permettent de prendre une décision. Ces connaissances pratiques sont généralement confrontées aux connaissances théoriques acquises en formation afin de prendre une décision.

La plupart des auditeurs interrogés ont déclaré que leur raisonnement avait été façonné par les personnes avec lesquelles ils ont commencé à travailler durant leurs premières années d'activité. « *La façon d'être et la façon de se comporter face à des problèmes délicats d'éthique c'est beaucoup conditionné par les personnes avec qui vous travaillez et qui vous ont appris à travailler* ». Le comportement des responsables de missions sert de référence lorsque la situation rencontrée ultérieurement comporte des similitudes. L'attitude des auditeurs semble être conditionnée par l'apprentissage des premières années sur le terrain. Un des auditeurs interviewés considère à ce titre que « *si la personne qui te forme après l'enseignement académique est borderline, tu deviendras borderline. Si les gens t'enseignent une certaine éthique, de réfléchir, de ne pas faire n'importe quoi, et qu'il y a quand même des choses où il ne faut pas rigoler, des choses où il faut empêcher le client d'aller trop loin, [...] si tu as ça ancré... depuis ta plus tendre jeunesse j'allais dire, je pense que ton comportement il est quand même différent* ».

L'échange avec les pairs semble également fondamental. « *C'est souvent l'échange avec les autres, avec les pairs, enfin entre associés où tu dis 'bon ben là, tu ferais quoi à ma place parce que bon...' . Parce qu'aussi c'est le cabinet que tu engages. Donc quand tu as un doute sur un dossier, il n'y a rien de tel que l'échange, pour faire disparaître ces doutes ou pour valider la position que tu souhaites prendre que ce soit dans un sens ou dans l'autre* ». Le côté formel des formations ou réunions au sein de la profession ne permet pas de parler des difficultés rencontrées, notamment des difficultés d'application du code de déontologie. Les auditeurs semblent privilégier le côté informel des discussions entre pairs. Tous s'accordent à dire qu'il « *ne faut pas rester seul* », « *ne pas être tout seul dans son coin* ». Les discussions leur permettent de conforter ou définir leur position. Ces résultats corroborent les travaux de Thorne et Hartwick (2001) et Thorne et al. (2004).

Enfin, l'expérience permet de prendre du recul par rapport à des situations présentant des similitudes. Un auditeur évoque ainsi des tiraillements qui peuvent exister en début de carrière entre l'application du code de déontologie et d'autres valeurs éthiques. Puis de l'apparition d'une « *sorte d'érosion* » entre les deux, liée à l'expérience. L'expérience permettrait ainsi de résoudre plus facilement les dilemmes éthiques rencontrés dans les situations de faits délictueux. Ces résultats sont cohérents avec les travaux de Conroy et al. (2010) qui montrent que l'expérience influence les décisions des auditeurs selon les situations vécues.



En conséquence, les auditeurs interrogés n'établissent pas de lien direct entre leurs formations et les décisions qu'ils prennent ou qu'ils ont l'intention de prendre. Leurs formations sont en général centrées sur la déontologie. Chaplais et al. (2016) avaient conclu qu'un cours d'éthique pouvait avoir une influence contre-intuitive sur l'intention de révélation des faits délictueux des étudiants. En effet, dans les situations présentées, les étudiants ayant suivi une formation en éthique auraient davantage l'intention de ne pas révéler le fait délictueux que les étudiants n'ayant pas suivi une formation en éthique. Selon Chaplais et al. (2016), l'intention des étudiants était possiblement 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. A la lumière des propos recueillis dans nos entretiens, ce résultat nous paraît très proche de la réalité du terrain. En effet, les auditeurs révèlent peu de faits délictueux au procureur de la République et considèrent même que cette révélation est « *contre nature* ». Les étudiants de l'expérimentation de Chaplais et al. (2016) ont suivi un cours qui n'abordait pas uniquement l'aspect déontologique de l'éthique. Au contraire différentes perspectives leur avaient été présentées, notamment la vision utilitariste qui s'intéresse aux conséquences des actions, très chères aux auditeurs interrogés. Les étudiants semblent finalement s'être comportés comme les auditeurs. C'est bien la déontologie qui influence leur jugement alors que d'autres éléments entrent en ligne de compte quand on se rapproche de la prise de décision. Les étudiants ont puisé ces éléments dans leur cours d'éthique. Cela ne peut être le cas des auditeurs, leurs formations abordant uniquement l'aspect déontologique de l'éthique. Les auditeurs ont donc recours à leurs supérieurs hiérarchiques, à leurs pairs ou à leur propre expérience, en complément de la déontologie, pour prendre une décision de révélation de faits délictueux.

## 5 Conclusion

Dans cet article, nous avons souhaité poursuivre les travaux de Chaplais et al. (2016) afin de mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté dans des cas de révélation de faits délictueux et plus particulièrement le rôle joué par la formation. A l'aide d'entretiens semi-directifs auprès d'auditeurs expérimentés exerçant en France dans des cabinets de tailles différentes, nous avons, dans un premier temps, cherché à comprendre quelle était leur perception des difficultés de résolution des dilemmes éthiques. Dans un second temps, les auditeurs interrogés se sont exprimés sur ce qui les aide à résoudre ces dilemmes et plus particulièrement le rôle joué par la formation à l'éthique.

Les auditeurs interrogés ont tous identifié au cours de leur carrière des dilemmes éthiques, en particulier dans des cas de révélations de faits délictueux au procureur. Les situations rencontrées sont diverses et souvent coûteuses et mettent en balance le code de déontologie et les règles de la profession avec d'autres principes qui leur semblent tous aussi importants. Trois grands facteurs de décision semblent interagir avec l'application des règles de la profession : l'intensité morale du problème, la relation avec le client et la significativité des faits.

Par ailleurs, en France, les auditeurs ont une obligation de formation de cent vingt heures par période de trois ans. Parmi ces formations figurent des formations à la déontologie. Les

méthodes pédagogiques utilisées reposent généralement sur des présentations théoriques et des études de cas. Les propos recueillis semblent indiquer que l'objectif de ces formations consiste à réfléchir à la meilleure façon d'appliquer le code de déontologie dans les situations présentées. Les autres perspectives éthiques ne sont pas abordées. En conséquence, les auditeurs interrogés semblent s'accorder sur le fait que ces formations les aident à identifier un dilemme éthique et à porter un jugement sur la situation. Ces résultats corroborent les conclusions de Chaplais et al. (2016). En revanche, les auditeurs n'établissent pas de lien direct entre leurs formations et les décisions qu'ils prennent ou qu'ils ont l'intention de prendre. Leurs formations sont en général centrées sur la déontologie. Or les dilemmes qu'ils rencontrent, dans le cadre de révélations de faits délictueux notamment, opposent souvent la déontologie et d'autres valeurs. Pour résoudre ces dilemmes, ils recourent donc à d'autres sources de connaissances telles que les formations sur le terrain, les discussions avec les pairs et l'expérience et n'hésitent pas, si besoin, à s'écarter du code de déontologie. Ces résultats nous semblent cohérents avec ceux de Chaplais et al. (2016).

Ces résultats pourraient inviter la profession comptable à réfléchir à l'adéquation des formations à l'éthique aux besoins des auditeurs. Selon Ametrano (2014), l'objectif d'une formation devrait être de réconcilier les valeurs personnelles et professionnelles, de prendre connaissance du code de déontologie mais d'aller au-delà afin de tenir compte de la complexité du processus de décision. Pour un jeune qui intègre la profession, Ametrano (2014) fait référence à un processus d'acculturation progressif qui devrait lui permettre à terme, d'adopter les valeurs de la profession tout en ne reniant pas ses valeurs personnelles. Les formations devraient permettre d'atteindre cet objectif, d'autant plus que des études présentent les jeunes issus de la génération Y comme étant en quête de sens. Il semble donc d'autant plus difficile de leur demander de révéler des faits délictueux au procureur, s'ils ne sont pas capables de réconcilier les différents points de vue possibles afin de prendre la bonne décision.

## BIBLIOGRAPHIE

- Ametrano, I. M. (2014). Teaching ethical decision making: Helping students reconcile personal and professional values. *Journal of Counseling & Development* 92(2): 154-161.
- Association to Advance Collegiate Schools of Business International (AACSB), (2004), Ethics Education in Business Schools: Report of the Ethics Education Task force to AACSB International's Board of Directors , St, Louis, MO: AACSB.
- Bañada-Hirèche, L., & Garmilis, G. (2016). Accounting Professionals' Ethical Judgment and the Institutional Disciplinary Context: A French–US Comparison. *Journal of Business Ethics*, 139(4): 639-659.
- Butterfield, K.D., Treviño, L.K., Weaver, G.R. (2000). Moral awareness in business organizations: Influences of issue-related and social context factors. *Human Relations* 53(7): 981-1018.
- Chaplais, C., Mard, Y., Marsat, S. (2016). L'auditeur face aux dilemmes éthiques: l'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 22(1): 53-83.
- Cameron, R. A., O'Leary, C. (2015). Improving ethical attitudes or simply teaching ethical codes? The reality of accounting ethics education. *Accounting Education* 24(4): 275-290.
- 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.
- Craft, J.L. (2013). A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics* 117(2): 221-259.
- Dellaportas, S. (2006). Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics* 65(4): 391-404.
- 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.
- 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.
- Gephart, R. P. (2004). Qualitative research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal* 47(4): 454-462.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2008), *International Education Standards (IES 4): Professional Values, Ethics and Attitudes (revised)*, Published January 17, 2014.
- Jones, T.M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.

- Jutras, F. (2013). La formation à l'éthique professionnelle: perspectives et pratiques contemporaines. *Formation et profession* 21(3): 56-69.
- Kant E, (1785) *Fondements de la métaphysique des mœurs*.
- Lau, C. (2010). A Step Forward: Ethics Education Matters! *Journal of Business Ethics* 92(4): 565-584.
- 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.
- Martinov-Bennie, N., Mladenovic, R. (2015). Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Students' Ethical Sensitivity and Judgment. *Journal of Business Ethics* 127(1): 189-203.
- Mill, J. (1988). *L'utilitarisme*. Paris: Flammarion.
- 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.
- Noël, C., Geyer, D. (2007). Ethique et comptabilité : un défi pour la formation des futurs professionnels du chiffre. *Revue Française de Comptabilité* 397: 30-34.
- Noël Lemaitre, C. N., Krohmer, C. (2010). L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux?. *Finance Contrôle Stratégie* 13 (4): 75-100
- O'Leary, C. (2009). An Empirical Analysis of the Positive Impact of Ethics Teaching on Accounting Students. *Accounting Education* 18(4/5): 505-520.
- Power, M. K., & Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34(2): 147-165.
- 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.
- Rest, J. (1986). *Moral development : advances in research and theory*. Praeger Publishers, New York.
- Tahssain-Gay, L., Cherre, B. (2012). Le comportement éthique est-il mesurable? Réflexion autour des dilemmes. *Gestion 2000* 29(5): 15-29.
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education* 27(2): 399-418.
- Thorne, L., Hartwick, J. (2001). The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning. *Contemporary Accounting Research* 18(2): 337-361.

- 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.
- 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.
- Williams, B. (1990.) *L'éthique et les limites de la philosophie*. Paris: Gallimard.
- Williams, B. (1994). *La fortune Morale. Moralité et autres essais*. Paris: Gallimard
- Zouari, R. (2013). La révélation des faits délictueux entre obligation et application: cas de la Tunisie. 34ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montréal.