



HAL
open science

L'auditeur face aux dilemmes éthiques : L'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie

Christelle Chaplais, Yves Mard, Sylvain Marsat

► To cite this version:

Christelle Chaplais, Yves Mard, Sylvain Marsat. L'auditeur face aux dilemmes éthiques : L'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie. *Comptabilité Contrôle Audit / Accounting Auditing Control*, 2016, 10.3917/cca.221.0053 . hal-02156617

HAL Id: hal-02156617

<https://hal.science/hal-02156617v1>

Submitted on 14 Jun 2019

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'AUDITEUR FACE AUX DILEMMES ETHIQUES : L'IMPACT D'UNE FORMATION A L'ETHIQUE SUR LA CONFORMITE AU CODE DE DEONTOLOGIE

The auditor facing ethical dilemmas: the impact of an ethical training on the compliance with deontological code

Christelle CHAPLAIS*, Yves MARD** et Sylvain MARSAT**

*Enseignante, Groupe ESC Clermont – CRCGM – EA 3849

**Professeur des Universités, Université Clermont Auvergne – CRCGM – EA 3849

Version acceptée pour publication dans :

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, 53-83

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

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

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

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

Correspondance :

Christelle CHAPLAIS
Groupe ESC Clermont
4 Bd Trudaine
63037 Clermont-Ferrand cedex 1
christelle.chaplais@esc-clermont.fr

Yves MARD
Ecole Universitaire de Management
11, Boulevard Charles de Gaulle
63000 Clermont-Ferrand
yves.mard@udamail.fr

Sylvain MARSAT
Ecole Universitaire de Management
11, Boulevard Charles de Gaulle
63000 Clermont-Ferrand
sylvain.marsat@udamail.fr

Remerciements : Les auteurs souhaitent remercier très sincèrement Sonia Capelli pour son aide sur la partie méthodologique ainsi que les deux réviseurs anonymes et le corédacteur en chef, Charles Piot, pour leurs remarques pertinentes. Nous tenons également à remercier les participants au Congrès de l'AFC (Lille, mai 2014) et à la Conférence Internationale de Gouvernance (Dijon, mai 2014) pour leurs conseils et suggestions.

1. Introduction

L'auditeur légal ou commissaire aux comptes¹ a pour mission d'attester que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière. La qualité de cette mission dépend à la fois de la compétence et du niveau d'indépendance de l'auditeur (DeAngelo 1981) ou peut-être, plus particulièrement, d'un juste équilibre entre les deux (Richard et Reix 2002). Gonthier-Besacier et al. (2012) ont analysé les critères utilisés par les préparateurs de l'information financière pour juger de la qualité de l'audit. Le sens éthique de l'auditeur ressort comme un critère important.

Comme le souligne Prat dit Hauret (2007, p. 70), « l'éthique repose sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux ». Nous retiendrons également cette définition et, à l'instar de Martinov-Bennie et Mladenovic (2015), les termes 'moral' et 'éthique' sont considérés comme équivalents. Le terme 'éthique' sera utilisé dans la suite de cet article par souci de cohérence.

Suite aux scandales financiers du début du nouveau millénaire et à la crise financière de 2008, la qualité de l'audit et plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur a été plus que jamais remise en question et l'éthique est revenue au cœur des débats. Le cabinet d'audit Arthur Andersen a été accusé d'avoir fermé les yeux sur la « comptabilité créative » d'Enron et détruit des documents comptables. La Commission Européenne précise, quant à elle, 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 comptes de leurs clients au cours de cette période, mais aussi celle de l'adéquation du cadre législatif en vigueur ». Dans ce contexte, la réglementation encadrant la profession comptable et l'organisation des cabinets d'audit se sont renforcées, 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 rappelle les six principes fondamentaux de comportement éthique auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, la compétence, l'indépendance, la confraternité et la discrétion. Ce code est une référence incontournable pour l'auditeur qui doit formuler une opinion d'audit (Gowthorpe et al. 2002), son influence dépendant cependant de sa forme et du niveau de raisonnement éthique de l'auditeur (Herron et Gilbertson 2004). Certains cabinets se sont également dotés d'un code d'éthique réaffirmant leurs valeurs. Les vertus identifiées dans ces codes de conduite sont jugées primordiales par les auditeurs (Libby et Thorne 2004) mais leur influence dépend de la familiarité des auditeurs avec ces codes (Martinov-Bennie et Pflugrath 2009).

De nombreuses études montrent que l'éthique de l'auditeur est souvent mise à l'épreuve. Comme le soulignent Fortin et Martel (1997), l'audit est une mission d'intérêt social, l'auditeur devant fournir un avis sur la fidélité des comptes de l'entreprise auditée, destiné à diverses parties aux intérêts parfois divergents : le public, les créanciers, les actionnaires, les autorités de réglementation, etc. Par ailleurs, la relation entre l'auditeur et l'entreprise auditée est particulière. L'auditeur exerce une mission légale, mais il est choisi par l'entreprise auditée qui le rémunère. Dans ce contexte, Prat dit Hauret (2003) a montré que seuls 15,8 % des auditeurs français interrogés avaient un niveau d'indépendance élevé, 26,9 % ayant un niveau d'indépendance faible et 57,2 % un niveau d'indépendance moyen. 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 sera 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 plutôt que déontologique². Ainsi parfois, les auditeurs peuvent être amenés à prendre des décisions contraires aux règles et normes professionnelles. Prat dit Hauret (2007) a recueilli le témoignage d'auditeurs ayant, dans certaines situations comportant un dilemme éthique, décidé de ne pas révéler des faits dits délictueux. Ces situations sont qualifiées de dilemmes éthiques dans la mesure où elles peuvent notamment opposer les règles et normes professionnelles au système de valeurs propre de l'auditeur. Prat dit Hauret (2007) met ainsi en évidence que les auditeurs ne semblent pas appliquer de manière stricte et absolue les règles et normes professionnelles mais au contraire apprécient les situations professionnelles dans leur contexte. Une telle situation peut notamment s'expliquer par les travaux du psychologue Sharp (1898) qui fit le constat que des personnes proches pouvaient avoir des avis complètement différents sur des situations présentant une problématique éthique. Il conclut que toute personne confrontée à un problème éthique fonde sa décision sur son propre système de valeurs éthiques. Selon le contexte, le système de valeurs de l'auditeur et le code de déontologie peuvent ne pas être en parfaite adéquation.

Dans ce contexte, la profession comptable et la communauté académique s'accordent pour souligner l'importance de la formation pour développer certaines compétences indispensables à l'auditeur, notamment 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 Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, 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. L'analyse de son efficacité pourrait encourager les établissements de formation à intégrer davantage de cours d'éthique dans leurs programmes.

Selon 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. Si l'objectif d'un cours d'éthique doit être d'accroître la capacité de raisonnement face à un problème éthique, il devrait donc permettre de progresser au travers des étapes identifiées par Rest (1986) afin de prendre des décisions éthiques. Cette recherche a pour objectif d'analyser l'influence que peut avoir une formation à l'éthique sur le raisonnement de l'auditeur, notamment lorsque ses valeurs personnelles et le code de déontologie ne sont pas en parfaite adéquation. Nous nous intéressons plus particulièrement à l'effet de cette formation sur les trois premières étapes du raisonnement éthique proposées par Rest (1986), l'action éthique elle-même n'étant pas l'objet de notre étude. Nous nous intéressons également à l'effet d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du problème lui-même, Jones (1991) ayant montré que l'intensité morale pouvait avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique. Cette recherche a donc pour objectif de contribuer à la littérature académique et professionnelle concernant l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique afin de fournir des éléments de réponses quant à la possibilité de développer ou renforcer le raisonnement de l'auditeur au moyen d'une formation, afin de lui permettre de prendre des décisions en adéquation avec les règles et normes professionnelles.

Pour cela, nous avons eu recours à une expérimentation. Des étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit issus de deux universités françaises, certains ayant suivi un cours d'éthique, d'autres non, ont été confrontés à des dilemmes éthiques vécus par des auditeurs français et recueillis par Prat dit Hauret (2007). Les situations présentées sont qualifiées de dilemme dans la mesure où elles opposent différentes considérations éthiques (notamment déontologie et système de valeurs personnel). Le cours d'éthique avait pour objectif de sensibiliser les étudiants à différentes dimensions éthiques, notamment les courants conséquentialiste, utilitariste et déontologique. Un questionnaire a permis d'évaluer leur raisonnement éthique et leur perception des dilemmes.

Les résultats obtenus montrent que les étudiants ayant suivi le cours d'éthique identifient davantage la présence d'un dilemme dans les situations présentées. En revanche, lorsqu'on les interroge sur la décision qu'ils auraient prise à la place de l'auditeur, il s'avère qu'une formation en éthique les éloigne de la réponse strictement déontologique, dans le sens où elle s'éloigne de l'application du code de la profession. De même, l'intensité morale du dilemme

leur semble moins élevée, semblant montrer que la formation leur permet de prendre du recul par rapport à la situation rencontrée. En outre, nos résultats corroborent le lien entre l'intensité morale perçue du dilemme et le processus de raisonnement éthique (Jones 1991). Au cas présent, la formation à l'éthique a permis aux étudiants de considérer que les dilemmes éthiques avaient une intensité morale moindre, leur permettant ainsi d'envisager une action moins déontologique. Il s'agit selon nous de la première étude menée dans le contexte français sur l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement des auditeurs.

Dans une première partie, nous présenterons 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) et nous développerons nos hypothèses de recherche relatives à l'influence d'une formation à l'éthique. La deuxième partie sera consacrée à la présentation de notre expérimentation. Nous exposerons, dans une troisième partie, les résultats obtenus.

2. L'effet d'une formation sur le raisonnement éthique de l'auditeur et sa perception de l'intensité morale

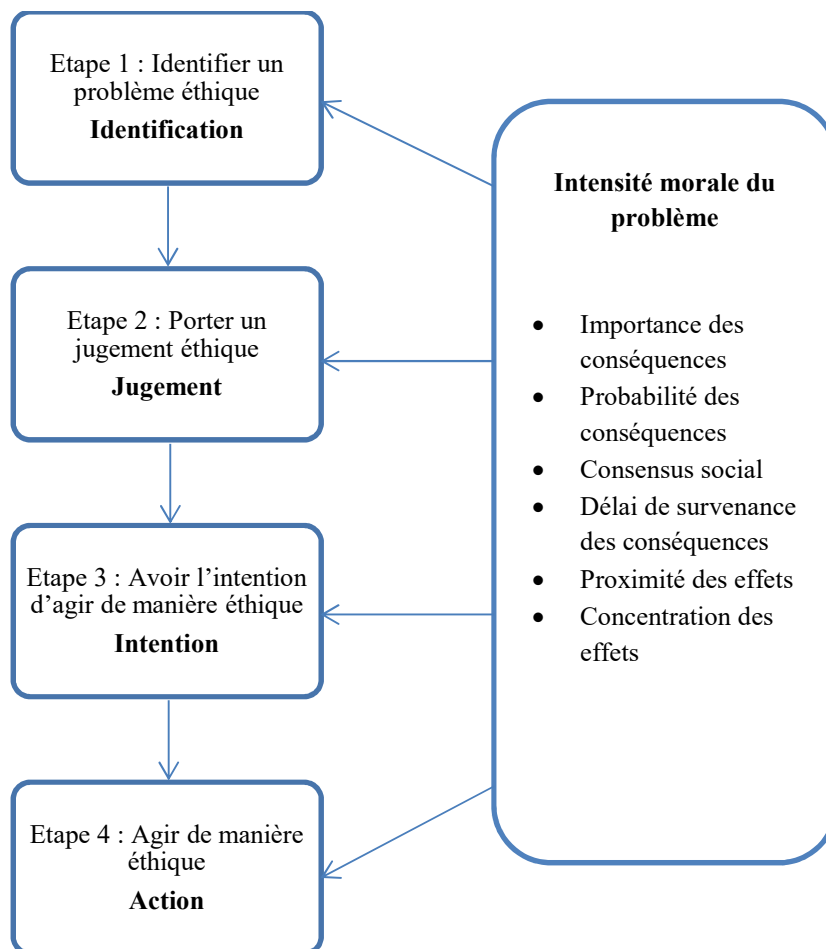
Rest (1986) a développé un modèle sur le processus de raisonnement éthique qui a été très largement utilisé dans le contexte de l'audit. Jones (1991) a complété ce modèle en intégrant l'influence de l'intensité morale du problème sur chaque étape du raisonnement éthique de Rest (1986). Le modèle global qui en résulte a été testé par de nombreux chercheurs (Leitsch 2004 et 2006 ; Sweeney et Costello 2009 ; Valentine et Bateman 2011) et nous a permis de développer nos hypothèses. Par ailleurs, la littérature sur le raisonnement éthique de l'auditeur (Gul et al. 2003 ; Prat dit Hauret 2003 et 2007 ; Conroy et al. 2010) a montré que lors d'une prise de décision, l'auditeur est soumis à diverses influences mettant son raisonnement éthique à l'épreuve. Afin d'être mieux armé face à ces situations, nous nous demandons s'il est possible de renforcer le raisonnement éthique de l'auditeur à l'aide d'une formation afin de lui permettre de prendre des décisions en adéquation avec les règles et normes professionnelles. Nos hypothèses de recherche doivent nous permettre de répondre à la question suivante : quelle influence une formation à l'éthique peut-elle avoir sur le raisonnement de l'auditeur face à des dilemmes éthiques et sur sa perception de leur intensité morale?

2.1 Description du processus de décision éthique

Selon Rest (1986), le raisonnement éthique comporte quatre étapes, représentées sur la figure 1. Dans un premier temps, l'individu doit être capable d'identifier que la situation comporte un problème éthique (Identification). Dans un deuxième temps, il porte un jugement sur l'action à entreprendre en indiquant l'attitude que devrait avoir une personne dans cette situation (Jugement). Il doit ensuite avoir l'intention d'agir lui-même de manière éthique (Intention). Finalement, il doit agir sur le problème éthique afin de le résoudre (Action).

Jones (1991) s'est intéressé aux caractéristiques du problème éthique lui-même. La perception de l'ensemble de ces caractéristiques permet de déterminer l'intensité morale du problème, qui comporte six dimensions (cf. figure 1) : l'importance des conséquences (gravité des conséquences liées à la décision prise), la probabilité des conséquences, le consensus social (décision qu'auraient pris les pairs), le délai de survenance des conséquences, la proximité des effets (effet des conséquences sur les proches) et la concentration des effets (nombre de personnes affectées par les conséquences). Jones (1991) considère que l'intensité morale du problème peut avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique (Rest 1986). Plus l'intensité morale est élevée, plus la situation est susceptible d'attirer l'attention. Par ailleurs, une situation dont l'intensité morale est faible peut ne pas être identifiée comme un problème éthique. Leitsch (2006) considère que de nombreuses décisions dépendent de l'intensité morale du problème rencontré. Ainsi, le fait de détourner de grosses sommes d'argent paraît plus grave que voler un stylo ou une feuille de papier sur son lieu de travail.

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



Comme le soulignent Craft (2013) et O’Fallon et Butterfield (2005), de nombreux chercheurs ont testé empiriquement le lien entre l’intensité morale du problème (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 d’effet sur le raisonnement éthique. Plusieurs études ont montré le lien entre l’intensité morale du problème, ou certaines de ses dimensions, et l’identification d’un problème éthique généralement appelée dans la littérature conscience éthique. Singhapakdi et al. (1996 et 1999) et Leitsch (2004) ont souligné que l’intensité morale perçue augmentait la conscience éthique. Toutefois, lors de travaux ultérieurs, Leitsch (2006) n’a pas trouvé de lien significatif entre l’intensité morale du problème et la conscience éthique, sans doute parce que, dans les situations présentées, les problèmes éthiques apparaissaient tous assez clairement. Le lien entre l’importance des conséquences liées au problème et la conscience éthique a été établi par Butterfield et al. (2000), May et Pauli (2002) et Barnett et Valentine (2004). Butterfield et al. (2000) et Barnett et Valentine (2004) ont également montré que le

consensus social avait un effet sur la conscience éthique. De nombreux travaux ont démontré le lien entre l'intensité morale du problème et le jugement éthique (Singhapakdi et al. 1999 ; Valentine et Fleischman 2003 ; Leitsch 2004 et 2006 ; Guffey et McCartney 2008 ; Karacaer et al. 2009 ; Sweeney et Costello 2009). Le consensus social et l'importance des conséquences constituent les dimensions de l'intensité morale du problème qui influencent le plus le jugement éthique (Harrington 1997 ; Davis et al. 1998 ; Barnett 2001 ; Barnett et Valentine 2004 ; McMahon et Harvey 2007 ; Sweeney et Costello 2009). Carlson et al. (2002) ont conclu, quant à eux, que la proximité des effets du problème influençait le jugement éthique. Enfin, un certain nombre de travaux établissent un lien entre l'intensité morale du problème et l'intention éthique (Singhapakdi et al. 1996 ; Paolillo et Vitell 2002 ; Beu et al. 2003 ; Guffey et McCartney 2008 ; Karacaer et al. 2009 ; Leitsch 2004 et 2006 ; Valentine et Bateman 2011) ou certaines de ses composantes : le consensus social pour Harrington (1997), l'importance des conséquences, le consensus social et la proximité des effets pour Barnett (2001), l'importance des conséquences, le consensus social et la concentration des effets pour May et Pauli (2002). Il existe peu de travaux sur le lien entre l'intensité morale du problème et l'action éthique et leurs résultats sont contradictoires.

Par ailleurs, comme en témoignent les articles de Craft (2013) et O'Fallon et Butterfield (2005), de nombreuses études ont montré l'influence de différents facteurs sur le processus de raisonnement éthique de Rest (1986). La plupart des facteurs d'influence identifiés résultent du contexte professionnel au sein duquel l'auditeur exerce son jugement d'audit : l'effet des sanctions (Gul et al. 2003 ; Jeffrey et al. 2004 ; Shafer et al. 2004), l'expérience professionnelle (Cohen et al. 1996 ; Valentine et Rittenburg 2007 ; Conroy et al. 2010), les discussions au sein de l'équipe d'audit (Thorne et Hartwick 2001 ; Thorne et al. 2004) et la culture organisationnelle (Douglas et al. 2001 ; Windsor et Ashkanasy 1996). D'autres proviennent de facteurs individuels : l'âge (Valentine et Rittenburg 2007 ; Marques et Azevedo-Perreira 2009 ; Valentine et Rittenburg 2007 ; Elango et al. 2010), le genre (Cohen et al. 1996 ; Valentine et Rittenburg 2007 ; Conroy et al. 2010 ; Elango et al. 2010), la formation d'origine (Sweeney et Costello 2009), la sensibilité éthique de l'auditeur (Shaub et al. 1993 ; Prat dit Hauret 2007), le locus de contrôle (Tsui et Gul 1996 ; Prat dit Hauret 2003). A la lumière de ces travaux, nous avons intégré dans notre modèle à tester la plupart de ces facteurs d'influence comme variables de contrôle.

2.2 L'effet d'une formation sur le processus de décision éthique

Les travaux relatifs à l'effet d'une formation à l'éthique sur le raisonnement éthique de l'auditeur peuvent être regroupés en deux catégories. Certains analysent l'effet du cours sur le niveau de développement moral (Kohlberg 1969). D'autres s'intéressent à l'effet du cours sur certaines étapes du raisonnement éthique. Nos hypothèses de travail ont été développées sur la base de ce deuxième courant de recherche, tout en tenant compte du processus de raisonnement éthique dans son ensemble. Nous développons d'abord les travaux portant sur l'effet d'une formation sur le niveau de raisonnement moral. Sur la base des travaux antérieurs, nous exposons ensuite nos hypothèses de recherche relatives à l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision éthique et l'intensité morale perçue du problème.

2.2.1 L'effet d'une formation sur le niveau de développement moral

Pour Kohlberg (1969), le développement moral d'un individu est constitué de trois stades, successifs, exclusifs et irréversibles. Au stade pré-conventionnel, l'individu est centré sur son intérêt personnel, les règles lui sont extérieures et il ne les considère qu'en termes de punitions et récompenses. Au stade conventionnel, l'individu apprend à satisfaire des attentes, obéir à des lois, des règles générales, sans les remettre en cause. Au stade post-conventionnel, l'individu admet la nécessité de la règle mais il peut l'enfreindre s'il la juge mauvaise au regard de ses valeurs personnelles et peut condamner moralement certains faits alors même que la loi les autorise.

De nombreuses études cherchent à déterminer si un cours d'éthique a une influence sur le niveau de développement moral des étudiants, mesuré à l'aide du Defining Issue Test (DIT) développé par Rest (1979). Le DIT permet de définir à quel stade de développement moral cognitif se situe un individu. Thorne (2000) a développé un instrument de mesure du raisonnement moral normatif (jugement éthique) et du raisonnement moral délibérant (intention éthique), basé sur le DIT de Rest (1979) et les trois niveaux de développement moral cognitif de Kohlberg (1969). Dans sa version simplifiée, l'instrument de Thorne contient quatre situations liées à l'audit. Les travaux ayant utilisé ces instruments de mesure montrent qu'en moyenne, le développement moral des auditeurs financiers se situe à un niveau conventionnel (Ponemon et Gabhart 1990 ; Ponemon 1992 ; Tsui et Gul 1996 ; Prat dit Hauret 2003). Par ailleurs, la plupart des études démontrent 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.

Certains travaux n'ayant pas utilisé le DIT parviennent à des résultats similaires. Selon Carlson et Burke (1998), après un cours d'éthique, les étudiants font preuve d'un raisonnement plus complexe et plus flexible. L'analyse rigide initiale laisse place à une analyse plus poussée allant au-delà du simple respect d'un code de conduite.

D'autres, en revanche, parviennent à des résultats plus mitigés. Sur la base d'une étude qualitative, Ritter (2006) a conclu que les étudiants ayant suivi un cours d'éthique n'intégraient pas davantage de concepts éthiques dans leur raisonnement face à un problème éthique. Pour Wynd et Mager (1989), les critères utilisés par les étudiants pour juger certaines situations se développent progressivement en fonction de leurs relations, de leur religion, de leur formation, etc. Un simple cours d'éthique ne peut pas suffire à accroître leur niveau de raisonnement. L'objectif d'un cours ne devrait donc pas être de modifier la façon dont les étudiants pensent qu'ils devraient agir dans certaines situations mais plutôt de leur faire prendre conscience de la dimension éthique et sociale des décisions en entreprise, afin de l'intégrer dans leur processus de décision. Leurs travaux, tout comme ceux de Cagle et al. (2008), ne révèlent aucune influence d'un cours d'éthique sur l'attitude éthique des étudiants.

D'autres études se sont intéressées à 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. C'est dans ce courant de recherche que nous nous inscrivons afin de développer nos hypothèses de recherche.

2.2.2 Hypothèses de recherche

Les travaux étudiant l'incidence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique se sont développés au cours des dernières années. Toutefois, comme le soulignent à vingt ans d'intervalle Weber (1990) et Lau (2010), les résultats obtenus restent mitigés et difficilement comparables, du fait notamment de différences dans l'objet même de l'analyse et de la diversité des instruments de mesure utilisés.

Contrairement à un certain nombre de chercheurs, nous souhaitons analyser l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique dans son ensemble, tel que décrit dans la figure 1 (Rest 1986 ; Jones 1991), et non sur certaines étapes du processus décrit par Rest (1986) uniquement. Cette étude a donc pour objectif de tester si une formation à l'éthique a un effet sur l'intensité morale perçue des problèmes éthiques, la capacité à identifier un problème éthique, le jugement éthique et l'intention éthique. Compte tenu de la méthodologie utilisée, nous n'envisageons pas en revanche de tester l'effet de la formation sur l'action éthique.

Selon l'AACSB (2004), une formation à l'éthique doit avoir pour objectif d'aider les étudiants à reconnaître qu'une situation comporte un problème éthique. Sims et Felton (2006) considèrent que chaque décision comporte une dimension éthique et que les étudiants doivent y être sensibilisés. La plupart des travaux de recherche ont montré qu'un cours d'éthique accroît la capacité des étudiants à identifier qu'une situation donnée comporte un problème éthique. Gautschi et Jones (1998) ont montré que le nombre de problèmes éthiques identifiés par des étudiants dans un dialogue entre deux professionnels avait augmenté après le cours. Sur la base de scénarii sur l'éthique des affaires, Saat et al. (2010) ont conclu que le cours avait eu un effet particulièrement bénéfique pour les étudiants qui ont de bons résultats scolaires, sont inscrits dans des universités publiques, de sexe féminin et appartenant au groupe ethnique Malais. Pour Lau (2010), les résultats du questionnaire ATBQ (Attitudes Towards Business Ethics Questionnaire) montrent que la capacité des étudiants à identifier un problème éthique a augmenté après le cours. Martinov-Bennie et Mladenovic (2015) sont arrivés à la même conclusion en analysant l'effet d'un cours d'éthique intégré à un cours de comptabilité. En revanche, le cours d'éthique n'a pas eu d'incidence sur les étudiants interrogés par Ritter (2006) à l'aide d'un questionnaire fondé sur des scénarii liés à la vie des affaires. L'objectif de notre étude est d'apporter une contribution complémentaire à ces travaux afin de mieux comprendre l'effet d'une formation sur la capacité à identifier un problème éthique. Cela nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

H₁ : Une formation à l'éthique renforce la capacité à identifier un problème éthique

L'AACSB (2004) considère également qu'une formation à l'éthique doit avoir pour objectif d'accroître la capacité de raisonnement des étudiants face à un problème éthique. Martinov-Bennie et Mladenovic (2015) considèrent que l'AACSB fait ici référence au jugement éthique tel que défini par Rest (1985). Prat dit Hauret (2007) précise en effet que le jugement éthique implique d'interpréter les options possibles et leurs conséquences afin de déterminer ensuite quelle option est correcte du point de vue éthique. Il s'agit donc bien d'une capacité de raisonnement. Dans une recherche réalisée auprès d'étudiants américains sur la base d'un questionnaire portant sur l'éthique des affaires et l'éthique en général, Glenn (1992) a conclu à une amélioration du jugement éthique. Par ailleurs, Douglas et al. (2001) ont montré qu'une formation à l'éthique avant l'entrée dans la vie professionnelle avait une influence sur le jugement éthique des auditeurs en activité. Selon Cloninger et Sevarajan (2010), un cours d'éthique améliore le jugement des étudiants et diminue le biais lié à l'appréciation de la performance de l'individu dans l'entreprise. Nguyen et al. (2008) ont analysé le jugement éthique d'étudiants à la lumière de certaines dimensions éthiques de l'échelle MES (Multidimensional Ethical Scale) de Reidenbach et Robin (1990). Que ce soit en terme d'équité morale (juste / injuste) ou de relativisme (culturellement acceptable ou non), le jugement éthique des étudiants n'a pas été influencé par le cours d'éthique. Toutefois, en matière de contractualisme (violation ou non d'un contrat implicite avec les autres), leur jugement a évolué. Martinov-Bennie et Mladenovic (2015) ont obtenu des résultats mitigés également. Le cours d'éthique intégré au cours de comptabilité semble avoir moins d'effet sur le jugement éthique des étudiants que le fait de pouvoir simplement analyser un problème éthique à l'aide d'un cadre de résolution des dilemmes éthiques proche de celui fourni par le code d'éthique de la profession comptable australienne. L'objectif de notre étude est d'apporter une contribution complémentaire à ces travaux afin de mieux comprendre l'effet d'une formation sur le jugement éthique et analyser si l'objectif fixé par l'AACSB peut être atteint. Nous souhaitons plus particulièrement analyser l'effet du cours d'éthique sur le jugement éthique dans un contexte de dilemme éthique caractérisé par une opposition possible entre les valeurs personnelles et le code de déontologie. Cela nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

H₂ : Une formation à l'éthique a une influence sur le jugement éthique

Peu de recherches ont été réalisées sur le lien entre une formation à l'éthique et l'intention d'agir. Nguyen et al. (2008) ont conclu que lorsque le jugement éthique des étudiants

s'améliorait, leur intention éthique évoluait dans le même sens. Sur la base de scénarii liés à l'environnement comptable, O'Leary (2009) a également conclu que le cours d'éthique améliorait l'intention éthique des étudiants. Lau (2010) a montré que la formation augmentait le niveau de raisonnement moral des étudiants, défini comme la capacité à analyser et à évaluer différentes solutions afin de déterminer sa propre position face à un problème éthique. L'effet de la formation dépend également du niveau de motivation des étudiants. Nous souhaitons plus particulièrement analyser l'effet du cours d'éthique sur l'intention éthique dans un contexte de dilemme éthique caractérisé par une opposition possible entre les valeurs personnelles et le code de déontologie. Ainsi nous pouvons postuler :

H₃ : Une formation à l'éthique a une influence sur l'intention éthique

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

Selon Jones (1991), le degré selon lequel les individus perçoivent les caractéristiques d'un problème éthique détermine son intensité morale. Ces caractéristiques sont les suivantes : l'importance de ses conséquences, leur probabilité et délai de survenance, le consensus social qu'il génère, la proximité des effets et leur concentration. A notre connaissance, aucune étude n'a été réalisée concernant l'impact d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du problème. Un cours d'éthique devrait permettre aux étudiants d'analyser de manière plus approfondie un problème éthique, en tenant compte notamment de différentes conceptions éthiques et influencer ainsi l'intensité morale perçue du dilemme éthique. Cela nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

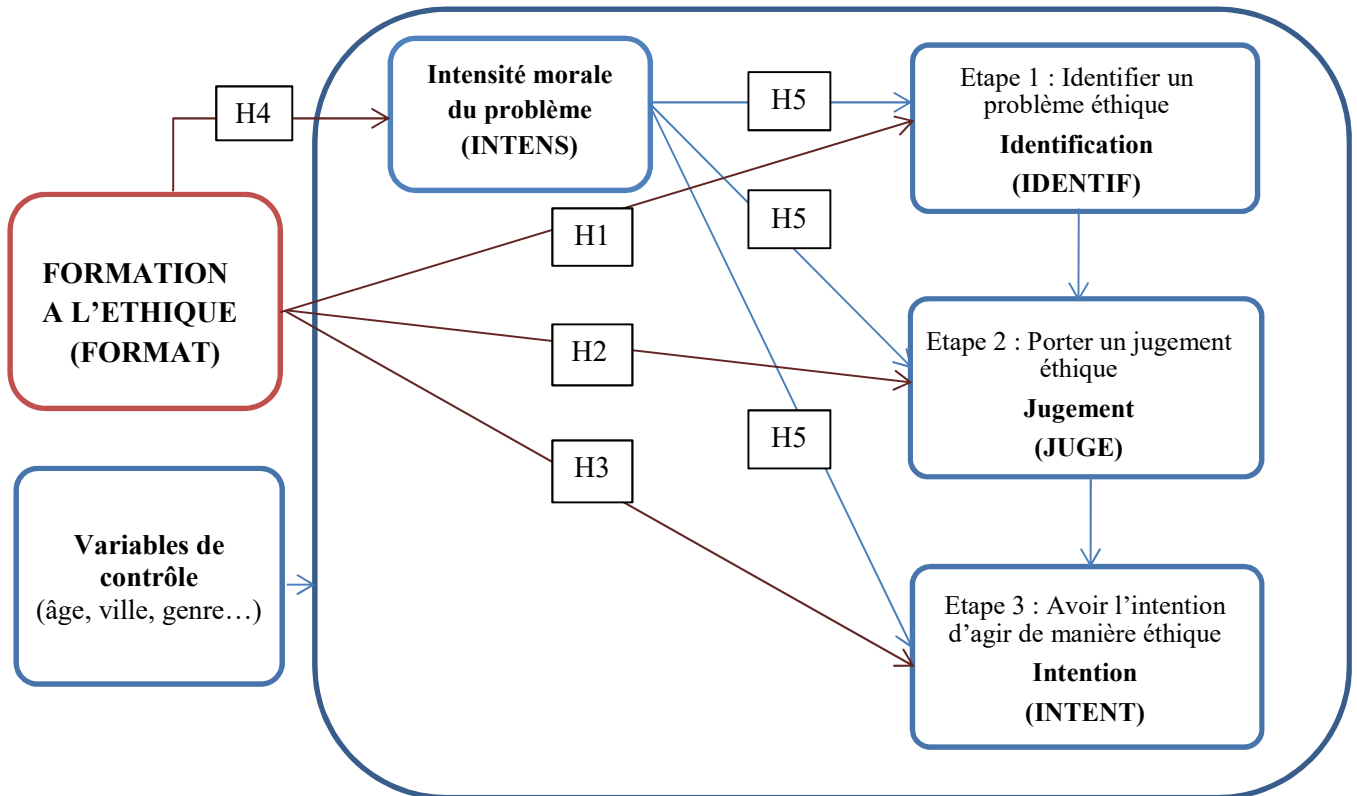
H₄ : Une formation à l'éthique a une influence sur la perception de l'intensité morale du dilemme éthique

Enfin, Jones (1991) considère que l'intensité morale du problème peut avoir une influence sur chaque étape du raisonnement éthique (Rest 1986). Compte tenu de l'hypothèse précédente, nous émettons en conséquence l'hypothèse suivante :

H₅ : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et le processus de raisonnement éthique

En conséquence, le modèle que nous souhaitons tester est celui présenté sur la figure 2.

Figure 2 – Modèle théorique



3. Méthodologie

Dans la mesure où il est difficile de déterminer l'influence d'une formation en éthique en observant ou en interrogeant des auditeurs en activité, nous avons décidé de recourir à une méthode expérimentale. Les sujets sont des étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit.

Plusieurs auteurs ont en effet montré que les étudiants de l'enseignement supérieur en comptabilité étaient représentatifs du raisonnement éthique des professionnels. Une revue de littérature de Liyanarachchi (2007) montre que le comportement des étudiants permet d'approcher correctement le comportement des professionnels comptables dans un grand nombre de situations, notamment en matière de jugement et de prise de décisions. Selon

Mortensen et al (2012), ce résultat s'applique particulièrement dans le contexte de décisions bien structurées et pour des étudiants avancés en comptabilité. Ces deux conditions semblent réunies dans le cadre de notre étude, où les cas sont issus de situations réelles et les étudiants sont en Master Comptabilité Contrôle Audit.

Cette méthodologie nous permet de contrôler certains facteurs externes qui pourraient interagir avec les variables que nous souhaitons tester. Notamment, les étudiants interrogés doivent répondre en leur âme et conscience sans tenir compte de l'avis des autres. Ils sont tous confrontés aux mêmes situations et ne subissent aucune pression externe ou organisationnelle. Après avoir explicité l'outil que nous avons utilisé dans le cadre de notre expérimentation, nous présentons ses modalités d'administration et notre échantillon ainsi que les variables que nous avons retenues pour tester nos hypothèses.

3.1 Présentation de l'expérimentation

L'expérimentation est basée sur un questionnaire auto-administré. La première partie du questionnaire présente quatre situations vécues par des auditeurs français. Ces situations ont été recueillies par Prat dit Hauret (2007) à l'aide de carnets de bords tenus par les auditeurs ou au travers d'entretiens. Elles correspondent toutes à un dilemme éthique, notamment parce qu'elles sont susceptibles d'opposer les règles applicables dans le cadre de l'exercice de la profession d'auditeur (le code de déontologie par exemple) et d'autres dimensions éthiques. La décision prise par l'auditeur est indiquée dans chaque situation. Dans tous les cas, il s'agit d'une décision contraire à l'application stricte des règles de la profession, notamment du code de déontologie. Par exemple, dans la situation 2 (décrite dans l'annexe 1), l'auditeur a décidé de ne pas révéler le fait délictueux d'abus de biens sociaux afin d'éviter le dépôt de bilan d'une entreprise.

Le questionnaire comporte neuf questions identiques pour chacune des quatre situations (voir questionnaire joint en annexe 1). Chaque réponse est évaluée sur la base d'une échelle de Likert à 7 points. Toutefois, afin de ne pas influencer les réponses, le sens de l'échelle est inversé pour certaines questions. Les réponses aux questions « inversées » sont ensuite recodées pour l'analyse des résultats. La question 1 mesure la capacité à identifier un dilemme éthique, la question 2 le jugement éthique et la question 3 l'intention éthique. Après recodage, plus le score est élevé, plus la réponse est conforme aux lois et doctrines réglementant la profession. Les questions 4 à 9 évaluent l'intensité morale perçue du dilemme éthique selon les six dimensions proposées par Jones (1991). L'intensité morale correspond à la moyenne

des réponses obtenues à ces six questions après recodage des réponses aux questions « inversées ». Plus le score est élevé, plus l'intensité morale du dilemme est perçue comme élevée. Une deuxième partie du questionnaire permet d'analyser certaines caractéristiques propres aux personnes interrogées (l'âge, le genre, la formation d'origine, la formation en audit, l'expérience professionnelle, la sensibilité éthique). Ces caractéristiques permettent de contrôler l'effet de certaines variables susceptibles d'influencer le raisonnement éthique de l'auditeur, telles que présentées dans la revue de littérature.

3.2 Sujets et procédure

L'expérimentation a été réalisée en comparant deux groupes : un groupe d'étudiants ayant reçu une formation en éthique (groupe test) et un groupe n'ayant pas suivi cette formation (groupe de contrôle). Les étudiants proviennent de deux universités françaises et sont inscrits en Master Comptabilité Contrôle Audit. La formation en éthique est animée par deux enseignants. La durée des cours est de dix-huit heures, réparties sur six semaines. Le contenu des cours a été harmonisé de façon à aborder les mêmes notions principales : les fondements philosophiques incluant l'approche aristotélicienne, kantienne et utilitariste, l'étude des stades de développement moraux (Kohlberg 1969), un modèle de prise de décision (Hartman et DesJardins 2008) ainsi qu'une discussion autour du code de déontologie de la profession comptable. En complément des notions théoriques, des études de cas (Enron, Société Générale, Marionnaud) sont proposées aux étudiants.

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

Le nombre de réponses exploitables s'élève à 153, 14 questionnaires ayant été exclus du fait de réponses manquantes. Un autre questionnaire a été écarté du fait de réponses jugées incohérentes car toutes identiques, le répondant ayant par ailleurs indiqué qu'il n'avait pas apprécié de participer à l'étude.

3.3 Variables explicatives et de contrôle

Afin d'analyser les réponses recueillies, les variables explicatives et de contrôle ont été codées et mesurées de la façon suivante :

Tableau 1 – Définition et mesures des variables

| Variable | Définition | Mesure |
|----------|--|---|
| FORMAT | Formation à l'éthique | Formation à l'éthique suivie = 1 Pas de formation à l'éthique = 0 |
| IDENTIF | Identification d'un problème éthique | Moyenne des réponses à la proposition 1 pour les quatre situations |
| JUGE | Jugement éthique | Moyenne des réponses à la proposition 2 pour les quatre situations |
| INTENT | Intention éthique | Moyenne des réponses à la proposition 3 pour les quatre situations |
| INTENS | Intensité morale perçue du problème | Moyenne des réponses aux propositions 4, 5, 6, 7, 8, 9 et pour les quatre situations |
| VILLE | Ville où l'étudiant fait ses études | Etudiant dans l'Université 1 = 1 Etudiant dans l'Université 2 = 0 |
| GENRE | Femme/Homme | Femme = 1 Homme = 0 |
| AGE | Age | Age en nombre d'années |
| DCG | Formation d'origine = Diplôme de Comptabilité et de Gestion ou Autre | DCG = 1, 0 sinon |
| AUDIT | Expérience professionnelle en audit | Oui = 1, 0 sinon |
| DUREE | Durée de l'expérience professionnelle | Moins de 6 mois = 0, de 6 mois à 2 ans =1, plus de 2 ans = 2 |
| SENSIB | Sensibilité éthique | Moyenne obtenue à 3 questions portant sur la disposition du sujet à s'investir dans une cause éthique, mesurée sur une échelle de 1 à 7 |

La variable explicative principale est la variable binaire cours d'éthique FORMAT, égale à 1 si l'étudiant a suivi le cours d'éthique, à 0 sinon. Les variables expliquées (aussi utilisées comme variables explicatives secondaires) sont construites sur le même principe. Elles mesurent la moyenne des réponses pour les quatre situations, aux différentes propositions permettant de tester les étapes du processus de raisonnement éthique (Rest 1986) et l'intensité morale du problème (Jones 1991). Nous disposons donc d'une observation par étudiant. Ainsi, la variable identification d'un problème éthique IDENTIF mesure, pour chaque étudiant, la moyenne des réponses à la proposition 1 « La situation décrite ci-contre implique un dilemme » pour les quatre situations présentées. La variable jugement éthique JUGE mesure la moyenne des réponses à la proposition 2 « Le commissaire aux comptes aurait dû révéler le

fait délictueux » pour les quatre situations présentées aux répondants. La variable INTENT mesure la moyenne des réponses à la proposition 3 « Si j'étais à la place du commissaire aux comptes, je n'aurais pas révélé le fait délictueux » pour les quatre situations présentées aux répondants. Enfin, la variable intensité morale perçue du dilemme INTENS mesure la moyenne des réponses aux propositions 4 à 9, relatives aux conséquences de la décision prises par le commissaire aux comptes pour les quatre situations présentées aux répondants.

Les variables de contrôle sont celles susceptibles d'influencer les étapes du processus de raisonnement éthique, telles qu'identifiées par la littérature. La variable VILLE est égale à 1 si l'étudiant appartient à l'Université 1, 0 si il est dans l'Université 2. La variable GENRE est égale à 1 si l'étudiant est du sexe féminin, 0 sinon. La variable AGE mesure l'âge de l'étudiant, en années. La variable DCG est égale à 1 si l'étudiant est issu d'une formation au DCG, 0 sinon. La variable AUDIT est égale à 1 si l'étudiant a une expérience professionnelle en audit, 0 sinon. La variable DUREE mesure la durée de l'expérience professionnelle en audit, égale à 1 si elle est inférieure à 6 mois, 2 si elle est comprise entre 6 mois et deux ans, 3 si elle est supérieure de 2 ans. Enfin la variable SENSIB mesure la sensibilité éthique de l'étudiant, en calculant la moyenne des réponses à trois questions portant sur la disposition du sujet à s'investir dans une cause éthique, évaluée sur une échelle de 1 à 7.

3.4 Méthodologie de test du modèle théorique

Le modèle théorique à tester, présenté sur la figure 2, se révèle complexe, impliquant différents effets de médiation simultanés³. Comme le soulignent Preacher et Hayes (2008), l'effet de médiation a été popularisé par Baron et Kenny (1986) qui considèrent le calcul des relations individuelles ou *path*. Le test de Sobel (1986) permet, d'autre part et sous une hypothèse de normalité, de calculer l'effet indirect des relations. Ces travaux sont cependant aujourd'hui considérés de façon plus critique (Zhao et al. 2010). Notamment, MacKinnon et al. (2004) montrent qu'une méthode par bootstrap est systématiquement plus performante et diminue le taux d'erreur de type I, en particulier dans le cas d'un échantillon limité.

Preacher et Hayes (2008) développent ainsi une méthodologie de médiation multiple utilisant la méthode du bootstrap. La macro proposée sous SAS et SPSS, permet de conduire ces régressions et de tester l'ensemble des relations simultanément dans un même modèle. Nous avons donc utilisé la macro PROCESS⁴ de Hayes (2014) qui contient la procédure INDIRECT adaptée à SPSS (Preacher et Hayes 2004) afin de tester notre modèle. Celui-ci contient trois médiateurs successifs (les variables INTENS, IDENTIF et JUGE), ce qui

correspond au modèle 6 parmi les diagrammes conceptuels fournis par Preacher et Hayes (2004). Cette approche, basée sur des régressions OLS, permet également d'intégrer des variables de contrôle dans le modèle. Le bootstrapping a été réalisé avec 1 000, 5 000 et 50 000 échantillons. Les résultats ne sont pas affectés par la taille de l'échantillon de bootstrap retenu.

4. Résultats et discussion

Nous présentons les statistiques descriptives de l'échantillon, puis le test du modèle.

4.1 Description de l'échantillon

Les statistiques descriptives pour chaque échantillon (total, test et de contrôle) sont fournies dans le tableau 2. Sur 153 étudiants, 82 ont suivi le cours d'éthique. A l'échelle de l'échantillon total, les variables relatives au processus de raisonnement éthique se situent en moyenne au-dessus de la valeur 4 située au milieu de l'échelle : 4,45 pour la variable IDENTIF, 5,67 pour la variable JUGE et 5,25 pour la variable INTENT. La variable INTENS est en moyenne égale à 4.08. L'âge moyen des participants est 23,1 ans. L'échantillon est constitué à hauteur de 49% de femmes. 15% des étudiants sont issus d'une formation au Diplôme de Comptabilité et de Gestion. En moyenne, 28% des sujets ont une expérience en audit et ils disposent en majorité d'une expérience professionnelle comprise entre six mois et deux ans. Leur sensibilité éthique moyenne s'établit à 4,66 sur une échelle de 7 points.

Le tableau 2 fournit également les statistiques comparatives des deux échantillons. Les différences constatées sont assez logiques : les étudiants du groupe test étant en Master 2 (alors que ceux du groupe de contrôle sont en Master 1), ils sont plus âgés, ont plus d'expérience professionnelle et en audit. Il semble aussi qu'ils identifient mieux un problème éthique.

Tableau 2 – Statistiques descriptives

| | Echantillon total N=153 | | | | Echantillon de contrôle N=82 | | Echantillon test N=71 | | Test de Student | |
|---------|----------------------------|---------|-------|-------|---------------------------------|---------|--------------------------|---------|-----------------|---------|
| | Moyenne | Médiane | Max. | Min. | Moyenne | Médiane | Moyenne | Médiane | t-student | p-value |
| IDENTIF | 4,45 | 4,50 | 7,00 | 1,00 | 4,19 | 4,50 | 4,84 | 5,00 | -2,46 ** | 0,015 |
| JUGE | 5,67 | 5,75 | 7,00 | 2,75 | 5,65 | 5,50 | 5,69 | 5,75 | -0,24 | 0,809 |
| INTENT | 5,25 | 5,25 | 7,25 | 1,75 | 5,34 | 5,37 | 5,17 | 5,25 | 0,80 | 0,424 |
| INTENS | 4,08 | 4,00 | 6,12 | 1,87 | 4,08 | 4,04 | 4,08 | 4,10 | 0,05 | 0,956 |
| AGE | 23,10 | 23,00 | 36,00 | 20,00 | 22,28 | 22,00 | 24,13 | 23,00 | -5,61 *** | 0,000 |
| GENRE | 0,49 | 0,00 | 1,00 | 0,00 | 0,48 | 0,00 | 0,52 | 1,00 | -0,56 | 0,577 |
| VILLE | 0,63 | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 0,70 | 1,00 | 0,59 | 1,00 | 1,34 | 0,184 |
| DCG | 0,15 | 0,00 | 1,00 | 0,00 | 0,15 | 0,00 | 0,14 | 0,00 | 0,10 | 0,924 |
| AUDIT | 0,28 | 0,00 | 1,00 | 0,00 | 0,12 | 0,00 | 0,46 | 0,00 | -5,05 *** | 0,000 |
| DUREE | 1,52 | 1,00 | 3,00 | 1,00 | 1,30 | 1,00 | 1,73 | 2,00 | -4,81 *** | 0,000 |
| SENSIB | 4,66 | 4,67 | 7,00 | 1,00 | 4,58 | 4,67 | 4,75 | 5,00 | -0,76 | 0,447 |

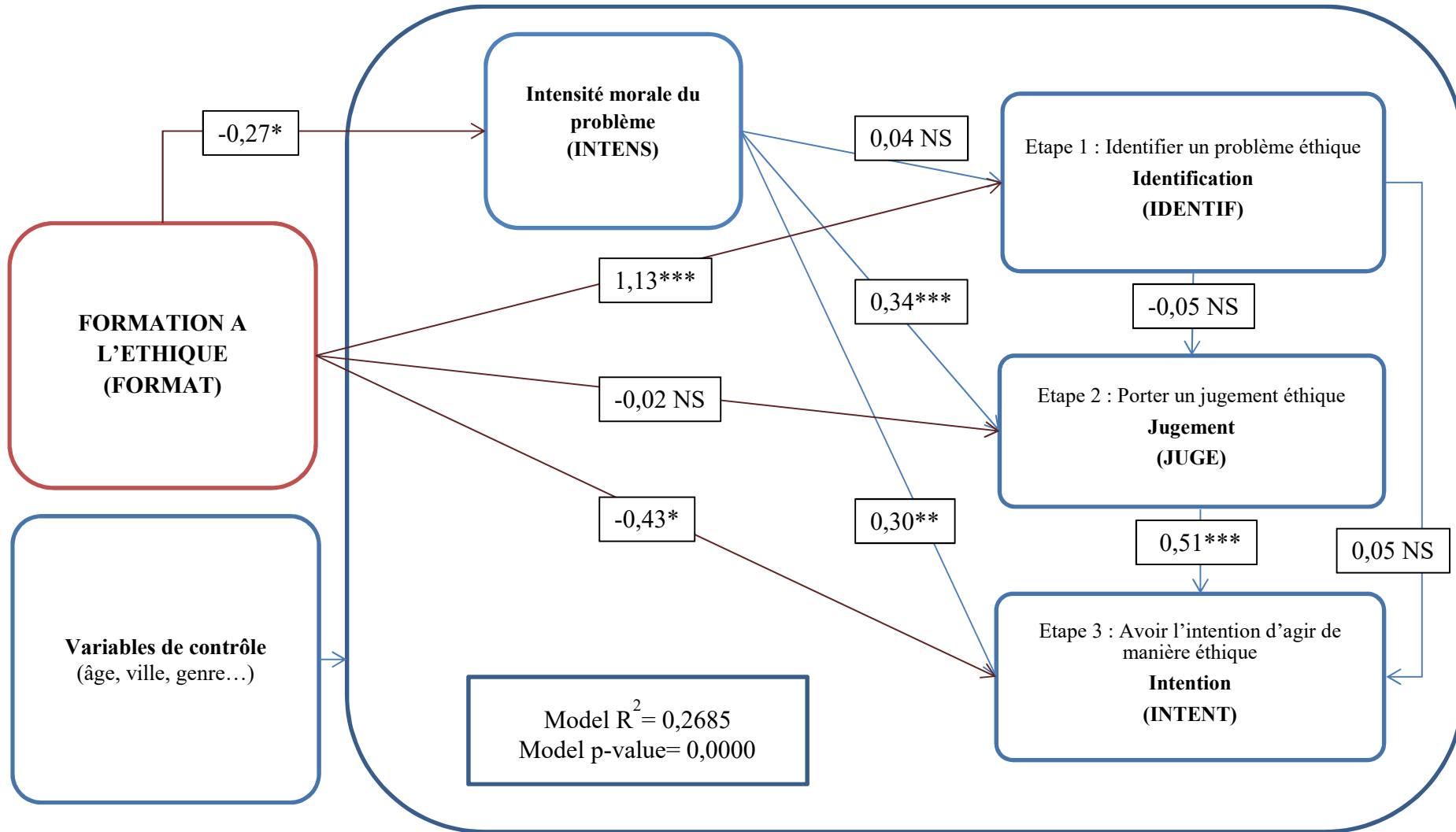
(***) Significativité à un seuil de 1%, (**) à un seuil de 5%

4.2 Test du modèle

L'analyse vise à déterminer l'effet de la formation sur les étapes du processus de raisonnement éthique, en intégrant l'intensité morale du problème dans l'étude. Le modèle conduit donc à considérer trois variables médiatrices (INTENS, IDENTIF, JUGE) dans la relation entre la formation à l'éthique (FORMAT) et l'intention d'agir de manière éthique (INTENT). Par ailleurs, nous avons introduit les variables de contrôle suivantes : l'âge, le genre, la ville de formation, la formation d'origine, l'expérience professionnelle en audit, la durée de toute expérience professionnelle et la sensibilité éthique. Les résultats concernant le modèle général sont présentés sur la figure 3 et correspondent aux régressions menées selon la méthodologie de Preacher et Hayes (2008).

Les résultats montrent que le fait d'avoir suivi une formation en éthique a une influence positive très significative sur l'identification du problème éthique (coefficient = 1,13, $p < 0,000$). Cela signifie que la formation en éthique a un impact positif sur la capacité des sujets à identifier la présence d'un dilemme éthique dans les situations qui leur ont été présentées. Ainsi, toutes choses égales par ailleurs, les sujets ayant suivi une formation éthique indiquent une identification plus élevée de 1,13 point sur une échelle de 7. Ces résultats confortent les tests univariés et corroborent donc l'hypothèse H1.

Figure 3 – Résultats du modèle général⁵



Ensuite, la formation à l'éthique n'a pas d'influence directe sur le jugement éthique des sujets (coefficient = -0,02, non significatif). L'hypothèse H2 est donc rejetée. A noter également que nous ne trouvons pas empiriquement d'effet significatif de l'identification d'un problème éthique sur le jugement éthique (coefficient -0,05, non significatif).

Conformément au modèle de prise de décision éthique de Rest (1986), le jugement éthique influence de manière très significative l'intention éthique (coefficient = 0,51, $p < 0,01$). Par ailleurs, il apparaît que la formation en éthique a un impact négatif et faiblement significatif sur l'intention éthique (coefficient = -0,43, $p < 0,10$). Ce résultat permet de supporter l'hypothèse H3. Cela signifie que, dans les situations présentées, les étudiants ayant suivi une formation en éthique auraient davantage l'intention de certifier les comptes ou de ne pas révéler le fait délictueux que les étudiants n'ayant pas suivi une formation en éthique. Il est évident qu'une telle intention n'est pas conforme aux règles encadrant la profession.

Dans la mesure où l'intensité morale du problème est susceptible d'influencer les différentes étapes du raisonnement, nous analysons l'influence de la formation à l'éthique sur l'intensité perçue du dilemme. Les résultats montrent qu'une formation en éthique a une influence négative sur la perception de l'intensité morale du dilemme éthique (coefficient = -0,27, $p < 0,10$). Ces résultats permettent de supporter l'hypothèse H4. Cela signifie qu'à situation égale, l'intensité morale du dilemme semble moins élevée. La formation en éthique permettrait aux sujets de prendre davantage de recul par rapport au dilemme auquel ils sont confrontés.

Enfin, nous testons l'effet médiateur de l'intensité morale dans la relation entre la formation en éthique et le processus de raisonnement éthique (hypothèse H5). A l'instar de Leitsch (2006), nous ne trouvons pas de lien entre l'intensité morale et l'identification du dilemme éthique (coefficient = 0,04, non significatif). Conformément aux études antérieures, l'intensité morale du problème a une influence significative sur le jugement éthique (coefficient = 0,34, $p < 0,01$) et l'intention éthique (coefficient = 0,30, $p < 0,05$). Par ailleurs, les effets totaux de la formation sur le jugement éthique et l'intention éthique sont respectivement de -0,17 (non significatif) et -0,54 ($p < 0,05$)⁶. Ces résultats semblent montrer que la variable liée à l'intensité morale peut exercer un effet médiateur entre la formation en éthique et l'intention éthique. Cette médiation est partielle, dans la mesure où, comme nous l'avons vu, la formation en éthique exerce également un effet direct sur l'intention éthique. En limitant l'intensité morale du problème, la formation tend à éloigner l'intention éthique d'une réponse strictement déontologique.

On peut aussi noter l'absence de relation significative entre la sensibilité éthique des sujets, et les différentes étapes du raisonnement éthique. Ce résultat vient peut-être de la mesure de la sensibilité éthique, qui porte sur la sensibilité des sujets à des causes humanitaires, écologiques et culturelles, assez éloignées des cas d'audit étudiés.

4.3 Discussion

L'ensemble de ces résultats suggère qu'un cours d'éthique influence le processus de raisonnement éthique (Rest 1986 ; Jones 1991), mais le sens et la nature de cette influence est complexe. Le cours d'éthique a aidé les étudiants à identifier qu'une situation comportait un dilemme éthique. Cela leur a également permis de minimiser l'intensité du dilemme éthique auquel ils étaient confrontés. D'autre part, la formation peut les avoir amenés à prendre en compte, dans leur raisonnement éthique, d'autres facteurs que les règles de déontologie. Ainsi le cours d'éthique paraît n'avoir aucune incidence sur le jugement qu'ils portent quant à la décision de l'auditeur. Ce jugement peut être porté dans le strict respect des règles de déontologie,

En revanche, lorsqu'il s'agit de décider ce qu'ils auraient fait à la place de l'auditeur, les étudiants ayant suivi un cours d'éthique n'hésitent pas à s'éloigner de la réponse strictement déontologique. Toutefois, dans la situation 2, le fait d'aider financièrement un frère dont l'entreprise est au bord du dépôt de bilan dans l'attente de la vente d'un bien n'est-il pas justifiable eu égard à certaines valeurs personnelles ? D'autre part, d'un point de vue utilitariste, l'avance effectuée a permis de sauver l'entreprise du frère et les emplois induits. Cette avance, remboursée trois mois plus tard, n'a porté préjudice ni à l'entreprise auditée et ses employés, ni apparemment aux autres parties prenantes (Etat, clients, fournisseurs, créanciers). De même, dans la situation 3, le fait de percevoir une rémunération afin d'assurer l'intérim d'un beau-père dirigeant gravement malade n'est-il pas légitime ? Certes, eu égard aux règles de déontologie, il s'agit dans les deux cas d'abus de biens sociaux⁷ mais les préconisations du code de déontologie peuvent entrer en conflit avec l'éthique personnelle. Une formation en éthique semble donc éloigner les étudiants de la réponse purement déontologique et les conduit à une prise de distance par rapport à la décision qu'ils prendraient à la place de l'auditeur. Leur intention d'action est 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. Ce résultat, contre-intuitif, semble pourtant en cohérence avec les travaux de Kohlberg et Hersh (1977, p,

56) : « the aim of moral education should be to stimulate people's thinking ability over time in ways which will enable them to use more adequate and complex reasoning patterns to solve moral problems ». Il est aussi en accord avec l'étude de Carlson et Burke (1998), qui montre l'évolution du raisonnement des étudiants après un cours d'éthique, vers plus de flexibilité et de complexité.

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

5. Conclusion

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

Pour cela, nous avons eu recours à une méthode expérimentale. Un questionnaire a été administré à 153 étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit de deux universités françaises. Deux groupes ont été constitués : un groupe test correspondant à des étudiants ayant suivi une formation en éthique et un groupe de contrôle n'ayant pas suivi une telle formation. Conformément aux études antérieures, les résultats obtenus montrent que la formation augmente la capacité à identifier un dilemme éthique. Il semblerait également que le cours d'éthique ait éloigné les sujets des principes strictement déontologiques, influençant ainsi leur intention d'action et leur perception de l'intensité des dilemmes éthiques. Le cours d'éthique a vraisemblablement permis aux étudiants de mettre en œuvre un raisonnement plus complexe, intégrant des notions issues des différents courants éthiques qui leur ont été présentés. Ce résultat nous semble original eu égard aux études antérieures.

La recherche offre plusieurs contributions académiques. Tout d'abord, elle constitue selon nous la première recherche testant l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement dans le contexte français. Elle se fonde par ailleurs sur des cas réels, où la

décision prise par l'auditeur va à l'encontre du code de déontologie. Ensuite, l'analyse intègre l'intensité du problème et les trois premières étapes du processus de décision éthique dans un modèle global. Ce modèle est par ailleurs testé dans son ensemble, à partir d'une méthodologie adaptée, qui permet d'étudier les effets directs et indirects du cours d'éthique sur le processus de décision éthique. Enfin, de même que Gautschi et Jones (1998), Saat et al, (2010), Lau (2010) et Martinov-Bennie (2015), les résultats soulignent que la formation aide à identifier un problème éthique. Elle peut également atténuer l'intensité perçue du problème. Elle semble aussi éloigner le sujet d'une réponse purement déontologique, Ce dernier résultat nous semble original eu égard aux travaux antérieurs (notamment Lau 2010) qui analysent l'intention d'agir de manière éthique sans distinction entre différentes perspectives éthiques.

La recherche offre également des contributions managériales. Conformément aux préconisations de l'AACSB (2004), les conclusions de cette recherche laissent à penser que le comportement éthique de l'auditeur peut faire l'objet d'un apprentissage. Toute initiative en ce sens, que ce soit au sein des cabinets d'audit ou des établissements de formation, ne peut être ainsi qu'encouragée. Toutefois, il est important, à notre avis, de définir clairement les objectifs pédagogiques d'un cours d'éthique et d'adapter le contenu en conséquence. Par exemple, la formation pourrait être axée sur la déontologie, si l'objectif consiste à transmettre aux auditeurs les règles édictées par le code de déontologie de la profession. L'accent pourrait être mis sur l'éthique organisationnelle si l'objectif consiste à garantir une certaine éthique entre les individus au sein même du cabinet d'audit.

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

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

BIBLIOGRAPHIE

- 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.
- Barnett, T. (2001). Dimensions of Moral Intensity and Ethical Decision Making: An Empirical Study. *Journal of Applied Social Psychology* 31(5): 1038-1057.
- Barnett, T., Valentine, S. (2004). Issue contingencies and marketers' recognition of ethical issues, ethical judgments and behavioral intentions. *Journal of Business Research* 57(4): 338-346.
- Baron, R.M., Kenny, D.A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and social psychology* 51: 1173-1182.
- Bentham J. (1789). *Introduction to the principles of morals and legislation*.
- Beu, D.S., Buckley, M.R., Harvey, M.G. (2003). Ethical decision–making: a multidimensional construct. *Business Ethics: A European Review* 12(1): 88-107.
- 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.
- Cagle, J.A.B., Glasgo, P.W., Holmes, V.M. (2008). Using Ethics Vignettes in Introductory Finance Classes: Impact on Ethical Perceptions of Undergraduate Business Students. *Journal of Education for Business* 84(2): 76-83.
- Carlson, D.S., Kacmar, K.M., Wadsworth, L.L. (2002). The Impact of Moral Intensity Dimensions On Ethical Decision Making: Assessing The Relevance of Orientation. *Journal of Managerial Issues* 14(1): 15-30.
- Carlson, P.J., Burke, F. (1998). Lessons Learned from Ethics in the Classroom: Exploring Student Growth in Flexibility, Complexity and Comprehension. *Journal of Business Ethics* 17(11): 1179-1187.
- Cloninger, P.A., Selvarajan, T.T. (2010). Can Ethics Education Improve Ethical Judgment? An Empirical Study. *SAM Advanced Management Journal* 75(4): 4-49.
- Cohen, J.R., Pant, L.W., Sharp, D.J. (1996). Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors. *Behavioral Research in Accounting* 8: 98-119.
- 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.
- Davis, M.A., Johnson, N.B., Ohmer, D.G. (1998). Issue-Contingent Effects on Ethical Decision Making: A Cross-Cultural Comparison. *Journal of Business Ethics* 17(4): 373-389.

- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3): 183-199.
- Dellaportas, S. (2006). Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics* 65(4): 391-404.
- Douglas, P.C., Davidson, R.A., Schwartz, B.N. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics* 34(2): 101-121.
- Earley, C.E., Kelly, P.T. (2004). A Note on Ethics Educational Interventions in an Undergraduate Auditing Course: Is There an "Enron Effect"? *Issues in Accounting Education* 19(1): 53-71.
- Elango, B., Paul, K., Kundu, S.K., Paudel, S.K. (2010). Organizational Ethics, Individual Ethics, and Ethical Intentions in International Decision-Making. *Journal of Business Ethics* 97(4): 543-561.
- 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.
- Gautschi, F.H., Jones, T.M. (1998). Enhancing the Ability of Business Students to Recognize Ethical Issues: An Empirical Assessment of the Effectiveness of a Course in Business Ethics. *Journal of Business Ethics* 17(2): 205-216.
- Glenn, J. (1992). Can a Business and Society Course Affect the Ethical Judgment of Future Managers? *Journal of Business Ethics* 11(3): 217-223.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegingre, G., Fine-Falcy, S. (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18(2): 33-72.
- Gowthorpe, C., Blake, J., Dowds, J. (2002). Testing the bases of ethical decision-making: a study of the New Zealand auditing profession. *Business Ethics: A European Review* 11(2): 143-156.
- Guffey, D.M., McCartney, M.W. (2008). The Perceived Importance of an Ethical Issue as a Determinant of Ethical Decision-making for Accounting Students in an Academic Setting. *Accounting Education* 17(3): 327-348.
- Gul, F.A., Ng, A.Y., Yew Jen Wu Tong, M. (2003). Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation. *Journal of Business Ethics* 42(4): 379-392.
- Harrington, S.J. (1997). A Test of a Person-Issue Contingent Model of Ethical Decision Making in Organizations. *Journal of Business Ethics* 16(4): 363-375.
- Hartman, L.P., DesJardins, J.R. (2008). *Business ethics: Decision-making for personal integrity and social responsibility*. McGraw-Hill/Irwin New York.
- Herron, T.L., Gilbertson, D.L. (2004). Ethical Principles Vs, Ethical Rules: The Moderating of Moral Development on Audit Independence Judgments. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 499-523.

- Hottegindre, G., Lesage, C. (2009). Un mauvais auditeur: manque d'indépendance et/ou de compétence? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15(2) : 87-112.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2008), *International Education Standards (IES 4): Professional Values, Ethics and Attitudes (revised)*, Published January 17, 2014.
- Jeffrey, C., Dilla, W., Weatherholt, N. (2004). The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 553-579.
- Jones, T.M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
- Kant E, (1785) *Fondements de la métaphysique des mœurs*.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M., Sayin, C. (2009). Effects of Personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors. *Journal of Business Ethics* 88(1): 53-64.
- Kohlberg, L. (1969). *Moral stages and moralization: the cognitive developmental approach*, In D.A. Goslin (ed.), *Handbook of socialization theory and research*, Rand McNally, 347-480.
- Kohlberg, L., Hersh, R.H. (1977). Moral development: A review of the theory. *Theory into practice* 16: 53-59.
- Lau, C. (2010). A Step Forward: Ethics Education Matters! *Journal of Business Ethics* 92(4): 565-584.
- Leitsch, D. (2006). Using dimensions of moral intensity to predict ethical decision-making in accounting. *Accounting Education* 15(2): 135-149.
- Leitsch, D.L. (2004). Differences in the Perceptions of Moral Intensity in the Moral Decision Process: An Empirical Examination of Accounting Students. *Journal of Business Ethics* 53(3): 313-323.
- Libby, T., Thorne, L. (2004). The Identification and Categorization of Auditors' Virtues. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 479-498.
- Liyanarachchi, G.A. (2007). Feasibility of using student subjects in accounting experiments: a review. *Pacific Accounting Review* 19(1): 47-67.
- 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.
- MacKinnon, D.P., Lockwood, C.M., Williams, J. (2004). Confidence limits for the indirect effect: Distribution of the product and resampling methods. *Multivariate behavioral research* 39: 99-128.
- McMahon, J.M., Harvey, R.J. (2006). An Analysis of the Factor Structure of Jones' Moral Intensity Construct. *Journal of Business Ethics* 64(4): 381-404.
- 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.

- Marques, P.A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession. *Journal of Business Ethics* 86(2): 227-242.
- 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.
- Martinov-Bennie, N., Pflugrath, G. (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics* 87(2): 237-253.
- May, D.R., Pauli, K.P. (2002). The Role of Moral Intensity in Ethical Decision Making: A Review and Investigation of Moral Recognition Evaluation, and Intention. *Business and Society* 41(1): 85-118.
- Mayhew, B., Murphy, P. (2009). *The Impact of Ethics Education on Reporting Behavior*. 397-416.
- Mortensen, T., Fisher, R., Wines, G. (2012). Students as surrogates for practicing accountants: Further evidence. *Accounting Forum* 36(4): 251-265.
- 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.
- O'Fallon, M.J., Butterfield, K.D. (2005). A Review of The Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996–2003. *Journal of Business Ethics* 59(4): 375-413.
- O'Leary, C. (2009). An Empirical Analysis of the Positive Impact of Ethics Teaching on Accounting Students. *Accounting Education* 18(4/5): 505-520.
- Paolillo, J.G.P., Vitell, S.J. (2002). An Empirical Investigation of the Influence of Selected Personal, Organizational and Moral Intensity Factors on Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics* 35(1): 65-74.
- Ponemon, L.A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research* 9(1): 171-189.
- Ponemon, L.A., Gabhart, D.R.L. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research* 7(1) : 227-251.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologique du comportement. *Finance-Contrôle-Stratégie* 6(3): 117-136.
- Prat Dit Hauret, C. (2007). Éthique et décisions d'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13(1): 69-86.
- Preacher, K.J., Hayes, A.F. (2004). SPSS and SAS procedures for estimating indirect effects in simple mediation models. *Behavior research methods, instruments, and computers* 36: 717-731.
- Preacher, K.J., Hayes, A.F. (2008). Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior research methods* 40: 879-891.

- Reidenbach, R.E., Robin, D.P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics* 9: 639-653.
- Rest, J. (1979). *Development in judging moral issues*. University of Minnesota Press, Minneapolis.
- Rest, J. (1986). *Moral development : advances in research and theory*. Praeger Publishers, New York.
- Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 8(1): 151-174.
- Ritter, B. (2006). Can Business Ethics be Trained? A Study of the Ethical Decision-making Process in Business Students. *Journal of Business Ethics* 68(2): 153-164.
- Saat, M. M., Porter, S., Woodbine, G. (2010). An Exploratory Study of the Impact of Malaysian Ethics Education on Ethical Sensitivity. *Journal of Business Ethics Education* 7(1): 39-62.
- Shafer, W.E., Ketchand, A.A., Morris, R.E. (2004). Auditors' Willingness to Advocate Client-Preferred Accounting Principles. *Journal of Business Ethics* 52(3): 213-227.
- Shaub, M.K., Finn, D.W., Munter, P. (1993). The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting* 5: 145-168.
- Sims, R., Felton, E. (2006). Designing and Delivering Business Ethics Teaching and Learning. *Journal of Business Ethics* 63(3): 297-312.
- Singhapakdi, A., Vitell, S.J., Franke, G.R. (1999). Antecedents, consequences, and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science* 27(1): 19-36.
- Singhapakdi, A., Vitell, S, J., Kraft, K, L, (1996), Moral Intensity and Ethical Decision-Making of Marketing Professionals, *Journal of Business Research*, 36(3), 245–255,
- Sobel, M.E. (1986). Some new results on indirect effects and their standard errors in covariance structure models. *Sociological methodology* 16: 159-186.
- Sweeney, B. Costello, F. (2009). Moral Intensity and Ethical Decision-making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students. *Accounting Education* 18(1): 75-97.
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education* 27(2): 399-418.
- Thorne, L. (2000). The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning. *Behavioral Research in Accounting* 12: 139-168.
- 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.

- Tsui, J.S.L., Gul, F.A. (1996). Auditors' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Resoning. *Accounting, Organizations and Society* 21(1): 41-51.
- Valentine, S.R., Bateman, C.R. (2011). The Impact of Ethical Ideologies, Moral Intensity, and Social Context on Sales-Based Ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics* 102(1): 155-168.
- Valentine, S.R., Fleischman, G. (2003). Ethical Reasoning in an Equitable Relief Innocent Spouse Context. *Journal of Business Ethics* 45(4): 325-339.
- Valentine, S.R., Rittenburg, T.L. (2007). The Ethical Decision Making of Men and Women Executives in International Business Situations. *Journal of Business Ethics* 71(2): 125-134.
- Weber, J. (1990). Measuring the Impact of Teaching Ethics to Future Managers: A Review, Assessment, and Recommendations. *Journal of Business Ethics* 9(3): 183-190.
- Welton, R.E., Guffey, D.M. (2009). Transitory or Persistent? The Effects of Classroom Ethics Interventions: A Longitudinal Study. *Accounting Education* 18(3): 273-289.
- Welton, R.E., Lagrone, R.M., Davis, J.R. (1994). Promoting the moral development of accounting graduate students: an instructional design and assessment. *Accounting Education* 3(1): 35-50.
- Windsor, C.A., Ashkanasy, N.M. (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organization Culture Perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 8: 80-97.
- Wynd, W.R., Mager, J. (1989). The Business and Society Course: Does It Change Student Attitudes? *Journal of Business Ethics* 8(6): 487-491.
- Zhao, X., Lynch Jr., John G., Chen, Q. (2010). Reconsidering Baron and Kenny: Myths and Truths about Mediation Analysis. *Journal of Consumer Research* 37: 197-206.

Annexes

Annexe 1 : Extraits du questionnaire administré

1^{ère} partie

Situation 1 :

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

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

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

Situation 2 :

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

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

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

Situation 3 :

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

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

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

Situation 4 :

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

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

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

2^{ème} partie

Etes vous?

Une femme Un homme

Quel est votre âge?

ans

Quelle est votre nationalité?

Quelle est votre formation d'origine?

DCG

Licence

Autres, précisez :

Avez-vous déjà suivi des cours d'audit?

Oui

Non

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

Audit

Autres, précisez :

Aucune

Le cas échéant, quelle en est la durée cumulée?

Moins de 6 mois

De 6 mois à 2 ans

Plus de 2 ans, précisez :

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

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

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

Avez-vous une idée du but de cette étude?

Non

Oui, précisez :

Avez-vous apprécié participer à cette étude ?

Pas du tout 1 3 4 5 6 7 Tout à fait

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

MERCI BEAUCOUP POUR VOTRE PARTICIPATION !

Notes

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

² La vision conséquentialiste ou utilitariste de l'éthique (Bentham 1789) analyse les conséquences des actions d'un individu, par opposition à la vision déontologique, qui prône le respect des règles comme fondement incontournable (Kant 1785).

³ Nous remercions le réviseur nous ayant permis d'améliorer sensiblement la méthodologie de ce papier en nous conseillant des méthodologies adaptées.

⁴ <http://www.processmacro.org/download.html>

⁵ L'utilisation des observations de chacune des situations (et non la moyenne) ne modifie pas significativement les résultats obtenus

⁶ Ces résultats non reportés sont disponibles auprès des auteurs

⁷ Dans le cas français, il semblerait que les conflits d'intérêt ne soient que rarement mentionnés dans les chambres disciplinaires (Hottegindre et Lesage 2009).