



HAL
open science

Formation et déontologie de l'auditeur

Christelle Chaplais Chouvier

► **To cite this version:**

Christelle Chaplais Chouvier. Formation et déontologie de l'auditeur. Gestion et management. université clermont auvergne, 2019. Français. NNT: . tel-02402069v1

HAL Id: tel-02402069

<https://hal.science/tel-02402069v1>

Submitted on 10 Dec 2019 (v1), last revised 19 Jun 2020 (v2)

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.



Groupe ESC Clermont / Université Clermont Auvergne

Ecole Doctorale des Sciences Economiques, Juridiques, Politiques et de Gestion

Clermont Recherche Management (CleRMa)

THESE

Pour l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion

Soutenue publiquement le 1^{er} octobre 2019

Formation et déontologie de l'auditeur

CHAPLAIS-CHOUVIER Christelle

Directeur de thèse :

Monsieur MARD Yves, Professeur des Universités, Université Clermont Auvergne

Rapporteurs :

Madame GONTHIER BESACIER Nathalie, Professeure des Universités, Université Grenoble Alpes

Monsieur LESAGE Cédric, Professeur, Université Concordia, Montréal

Suffragants :

Madame SPRING Sophie, Professeure des Universités, Université de Montpellier

Madame HOTTEGINDRE Géraldine, Professeure, EMLYON Business School

Monsieur MARSAT Sylvain, Professeur des Universités, Université Clermont Auvergne

*L'université n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses.
Ces opinions doivent être considérées comme
propres à leurs auteurs.*

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 de manière déontologique, au profit d'une action plus en adéquation avec l'éthique personnelle de l'auditeur. Une étude qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs auprès d'auditeurs expérimentés conforte ces résultats. Les discussions avec les supérieurs hiérarchiques ou avec les pairs et l'expérience constituent des modes d'apprentissage complémentaires aux formations théoriques qui influencent l'intention éthique des auditeurs en les éloignant parfois d'une réponse strictement conforme aux règles de droit.

Mots-clefs français

Ethique – Auditeur – Formation – Raisonnement éthique – Intensité morale

Summary : 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. A qualitative study based on semi-directive interviews with experienced auditors supports these results. Discussions with supervisors or with peers and experience are ways of learning that complement theoretical training and influence the ethical intent of auditors, sometimes moving them away from a response that is strictly in accordance with the rules of law.

Mots-clefs anglais

Ethics – Auditor – Training – Ethical reasoning – Moral intensity

A mes parents

A mes enfants, Arthur et Juliette

REMERCIEMENTS

Ce n'est pas sans une grande émotion que j'écris cette page de remerciements qui marque l'aboutissement d'un long travail, jalonné d'une alternance de moments stimulants et difficiles. Cette thèse n'aurait pu être réalisée sans le soutien et les encouragements de tous ceux et celles qui ont su être présents durant ce cheminement tellement enrichissant !

Je remercie tout particulièrement mon directeur de thèse, Monsieur le Professeur Yves Mard, sans qui tout cela n'aurait pu être possible. Ses conseils, sa disponibilité, sa bienveillance, sa gentillesse et son optimisme exceptionnel ont constitué un soutien décisif et apprécié. Je lui suis particulièrement reconnaissante de m'avoir convaincue de dépasser certaines épreuves pour achever ce travail.

Je remercie Madame la Professeure Nathalie Gonthier Besacier et Monsieur le Professeur Cédric Lesage, qui ont accepté de rapporter sur ce travail, pour le temps consacré à cette thèse.

Mes remerciements vont également à Madame la Professeure Sophie Spring, à Madame la Professeure Géraldine Hottegindre et à Monsieur le Professeur Sylvain Marsat qui ont accepté de faire partie de ce jury.

Je tiens par ailleurs à remercier le Professeur Sylvain Marsat pour ses conseils pertinents, ses encouragements et le temps passé à relire certains projets « originaux » dans ces moments de thèse où l'on sort des rails.

Je remercie les auditeurs rencontrés dans la partie qualitative de ce travail. Leurs propos ont largement contribué à enrichir cette thèse. J'adresse également mes remerciements à Madame Emily Strickland, commissaire aux comptes, pour ses remarques pertinentes.

J'associe également à ces remerciements l'ensemble du corps enseignant et administratif de l'ESC Clermont et les collègues du CleRMa pour leur soutien et conseils, tout particulièrement Sophie, Melissa et Emmanuel pour leur travail de relecture.

Je ne peux oublier mes amis : Sophie M. avec qui j'ai partagé tous mes états d'âme et qui sait toujours trouver les mots justes, Pascale qui, par sa proximité géographique, a vécu en direct tous les événements liés à cette thèse, et tous ceux avec qui j'ai partagé régulièrement de si bons

moments qui m'ont permis d'avancer (Sophie M., Marie-Odette, Sophie A., Pascale, Diego, Katy, Damien, Arnaud, Vanessa, Delphine et Anne).

Enfin je terminerai par ma famille, plus particulièrement mes parents qui ont toujours eu confiance en moi et m'ont toujours soutenue ainsi que mes enfants, en qui je puise une grande partie de ma force et de mon énergie.

*« IL Y A PEU DE DIFFÉRENCE ENTRE
UN HOMME ET UN AUTRE,
MAIS C'EST CETTE DIFFÉRENCE
QUI EST TOUT. »*

William James, Philosophe

LISTE DES ACRONYMES

AACSB	Association to Advance Collegiate Schools of Business
ALPE	Audit Légal des Petites Entreprises
ATBEQ	Attitudes Towards Business Ethics Questionnaire
CCA	Comptabilité Contrôle Audit
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
DCG	Diplôme de Comptabilité et Gestion
DIT	Defining Issue Test
EIP	Entités d'Intérêt Public
H3C	Haut Conseil au Commissariat aux Comptes
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
LSF	Loi de Sécurité Financière
MES	Multidimensional Ethical Scale
NEP	Normes d'Exercice Professionnel
NIT	Notes d'Informations Techniques
SACC	Services Autres que la Certification des Comptes
SA	Société Anonyme
SARL	Société à Responsabilité Limitée

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE – PRESENTATION CONTEXTUELLE ET THEORIQUE DE LA RECHERCHE	11
<i>CHAPITRE 1 – LE CONTEXTE DE LA RECHERCHE : LES AUDITEURS FRANÇAIS ET LES DECISIONS ETHIQUES</i>	13
SECTION 1. Le contexte de l'audit légal en France	15
1. L'audit légal : définition, caractéristiques et objectifs.....	15
2. Le cadre légal et réglementaire de l'audit en France	17
a. Les principales missions de l'auditeur	17
b. Le Code de déontologie	19
c. La responsabilité de l'auditeur	22
d. La protection de l'indépendance de l'auditeur	24
3. Le jugement professionnel.....	27
SECTION 2. Ethique, morale et déontologie : clarification des termes employés dans la recherche	29
1. Ethique et morale	29
2. Déontologie	32
SECTION 3. Prise de décisions et dilemmes éthiques.....	33
1. La décision éthique	33
2. Les dilemmes éthiques en audit	34
<i>CHAPITRE 2 – LES FONDEMENTS THEORIQUE ET LES HYPOTHESES DE RECHERCHE</i>	41
SECTION 1. Le cadre théorique du processus de décision éthique	42
1. La théorie du développement moral cognitif	43
a. Les six stades de développement moral de Kohlberg (1969)	43
b. Le Defining Issue Test (DIT) de Rest (1979)	45
2. Les modèles rationnels de décision éthique	47
a. Le modèle fondateur de Rest (1986)	47
b. Le modèle de Trevino (1986) : l'interaction de facteurs individuels et situationnels....	51
c. Le modèle de Hunt et Vitell (1986, 2006) : analyse déontologique et téléologique du problème	54
d. Le modèle de Jones (1991) : l'intensité morale du problème au cœur de la décision.. ..	57
e. Le modèle de Lampe et Finn (1992) : l'application du code de conduite des auditeurs	62
f. Le modèle de Beu et Buckley (2001) : le rôle de la responsabilisation de l'individu ...	63
3. Le cadre théorique retenu	65
SECTION 2. L'effet d'une formation sur le processus de décision éthique : revue de la littérature	73
1. Un cours d'éthique permet-il d'accroître la capacité de raisonnement morale de l'auditeur ?	75
2. L'effet d'une formation sur le processus de décision éthique de l'auditeur : des travaux académiques peu nombreux et disparates	77
a. La formation et l'intensité morale du dilemme	78
b. L'effet d'une formation sur les étapes du processus de décision éthique.....	79
SECTION 3. Formulation des hypothèses de recherche	87
1. Les hypothèses relatives à l'effet direct de la formation sur chaque étape du processus de raisonnement éthique	89
a. La formation à l'éthique et la capacité à identifier un problème éthique (conscience éthique)	89
b. La formation à l'éthique et le jugement éthique	90
c. La formation à l'éthique et l'intention éthique.....	91
2. Les hypothèses relatives à l'effet indirect de la formation sur le raisonnement éthique par l'intermédiaire de l'intensité morale du dilemme	93

3. Les variables de contrôle.....	96
DEUXIEME PARTIE – LA FORMATION A L'ETHIQUE ET LA RESOLUTION DES DILEMMES : UNE APPROCHE EMPIRIQUE	
CHAPITRE 3 – La démarche méthodologique	107
SECTION 1. L'expérimentation comme méthode de recueil des données.....	108
1. Le choix d'une expérimentation de laboratoire	108
2. Description de l'expérimentation.....	110
a. Présentation des scénarios utilisés.....	111
b. Manipulation de la variable explicative	113
c. Mesure et codage des variables à expliquer	113
d. Mesure et codage des variables de contrôle	121
e. Les sujets.....	123
f. Le protocole expérimental.....	124
SECTION 2. Méthodologie de test du modèle théorique	127
1. Un modèle à tester comportant des médiations multiples	127
a. Effet de médiation : définition et précisions.....	127
b. Application au modèle à tester	129
2. Les méthodes de tests disponibles.....	131
a. La méthode des régressions successives de Baron et Kenny (1986)	131
b. Critiques et limites de la méthode de Baron et Kenny (1986)	132
3. Application au test des hypothèses de recherche	134
CHAPITRE 4 – Présentation et discussion des résultats de la recherche	141
SECTION 1. Les résultats de l'expérimentation.....	142
1. Analyse descriptive	142
2. Analyse explicative	145
a. Rappel du modèle à tester	145
b. L'influence de la formation à l'éthique sur l'identification d'un dilemme éthique (Hypothèse H1)	147
c. L'influence de la formation à l'éthique sur le jugement éthique (Hypothèse H2)	149
d. L'influence de la formation à l'éthique sur l'intention éthique (Hypothèse H3).....	150
e. L'influence de la formation à l'éthique sur l'intensité morale perçue (Hypothèse H4) ..	153
f. Le rôle médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et le processus de raisonnement éthique (Hypothèse H5)	155
SECTION 2. Discussion des résultats autour d'une démarche qualitative confirmatoire	163
1. Des entretiens semi directifs avec des auditeurs	163
a. Les conditions des entretiens	164
b. Le guide d'entretien	165
c. L'échantillon.....	165
d. La méthode d'analyse des entretiens	167
2. Les résultats des entretiens	167
a. La notion de dilemme éthique en pratique.....	167
b. L'influence de l'intensité morale du dilemme dans la prise de décision éthique	172
c. Le rôle de la formation dans le processus de décision éthique	175
CONCLUSION GENERALE	185
BIBLIOGRAPHIE.....	195
ANNEXES.....	211
LISTE DES TABLEAUX	219
LISTE DES FIGURES.....	221

INTRODUCTION GENERALE

L'auditeur légal ou commissaire aux comptes¹ a pour mission de certifier que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière.

Olympus : 1,3 milliards d'euros de pertes cachées. Tesco : bénéfice surestimé de 335 millions d'euros. Toshiba : bénéfice gonflé de 1,6 milliards d'euros. Carillion : le géant du BTP britannique croule sous les dettes et fait faillite. La presse titre ainsi régulièrement « Entre auditeurs, on n'est pas à 300 millions d'euros près »², « Les 'Big Four' en accusation »³, « William saurin : un coup dur pour les commissaires aux comptes »⁴, ouvrant la question suivante : comment les cabinets d'audit chargés de certifier les comptes de ces sociétés n'ont-ils rien vu venir ? C'est avec l'affaire Enron, en 2001, que le débat a été lancé. Cette affaire a d'ailleurs marqué le passage des Big Five aux Big Four, Enron entraînant dans sa chute le cabinet d'audit Arthur Andersen, accusé d'avoir fermé les yeux sur la « comptabilité créative » d'Enron et détruit des documents comptables. Les instances européennes se sont également saisies du sujet. La Commission Européenne précise, dans son Livre Vert (p. 3) portant sur la politique en matière d'audit et notamment sur les leçons à tirer de la crise, que « *le fait que de nombreuses banques aient dévoilé de 2007 à 2009 des pertes énormes sur les positions qu'elles détenaient à la fois dans leurs bilans et hors bilan pose non seulement la question de savoir comment les auditeurs ont pu avaliser les 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. Plus récemment, la réforme européenne de l'audit légal contient un certain nombre de mesures visant à renforcer l'indépendance de l'auditeur. Cette réforme comprend une

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

² Le Monde, Economie et Entreprise, mercredi 5 novembre 2014

³ Le Monde, Economie et Entreprise, mardi 10 mars 2015

⁴ Les Echos, dimanche 18 décembre 2016

Directive⁵, adoptée en 2014, qui renforce la déontologie et l'indépendance de l'auditeur, un Règlement⁶, spécifique à l'audit des entités d'intérêt public (EIP)⁷ pour lesquelles les exigences de qualité de l'audit et d'indépendance sont accrues, et un Décret⁸, qui modifie le Code de déontologie de la profession. Le Code de déontologie est par ailleurs actuellement en cours de refonte dans le cadre de la promulgation de la loi Pacte⁹. Il rappelle en outre les sept principes fondamentaux de comportement éthique auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts, le scepticisme professionnel et l'esprit critique, la compétence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion. 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).

Outre les cas de fraudes ou de corruption, les auditeurs peuvent tout simplement être confrontés à un conflit entre leurs valeurs personnelles et les valeurs professionnelles identifiées dans le Code de déontologie. D'autant que la situation dans laquelle se trouve l'auditeur est particulière et qu'il n'y a rien d'étonnant à ce que ses valeurs puissent être mises à l'épreuve. L'auditeur exerce en effet une mission légale, mais il est choisi par l'entreprise auditée qui le rémunère et avec laquelle il entretient une relation de confiance. Dans ce contexte, Prat dit Hauret (2003) a analysé le niveau d'indépendance des auditeurs français en confrontant des auditeurs à des dilemmes éthiques et en mesurant leur degré d'accord ou de désaccord avec des décisions contraires à la loi. Il a ainsi 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

⁵ Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014

⁶ Règlement (UE) n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014

⁷ Sociétés cotées sur un marché réglementé, établissements de crédit et entreprises d'assurance et de réassurance, institutions de prévoyance et mutuelles, compagnies financières holding et compagnies financières holding mixtes dont l'une des filiales est un établissement de crédit, sociétés de groupe d'assurance, sociétés de groupe d'assurance mutuelle, unions mutualistes de groupe et sociétés de groupe assurantiel de protection sociale dont le total du bilan consolidé ou combiné excède 5 milliards d'euros à la clôture de deux exercices consécutifs, fonds de retraite professionnelle supplémentaire, mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire et institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

⁸ Décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

⁹ Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises

(1997) rappellent que l'auditeur se retrouve souvent seul face à sa conscience pour résoudre certains conflits d'intérêts. Par exemple, le Code de déontologie ne lui permet pas toujours de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté. Dans certaines circonstances, l'auditeur va apprécier la situation en son âme et conscience mais cette appréciation pourra être en conflit avec les règles et normes professionnelles. L'exercice, par l'auditeur, de son jugement professionnel serait simple si l'application du Code de déontologie suffisait à porter un jugement professionnel en adéquation avec sa propre conscience, avec ses propres valeurs qui peuvent être portées par une vision conséquentialiste ou utilitariste plutôt que déontologique¹⁰. 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, volontairement enfreint les règles de la profession.

Pour autant, les auditeurs prennent largement la mesure de leur rôle et des implications de leur mission. Dans sa brochure de présentation, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) titre ainsi : « *Le commissaire aux comptes – Créateur de confiance* ». Comme le soulignent Fortin et Martel (1997), l'audit est une mission d'intérêt social, l'auditeur devant fournir un avis sur la fidélité des comptes de l'entreprise auditée, destiné à diverses parties aux intérêts parfois divergents : le public, les créanciers, les actionnaires, les autorités de réglementation, etc. Il doit crédibiliser l'information financière des entreprises à l'égard de l'ensemble de leurs parties prenantes. La société a ainsi de fortes attentes à l'égard des auditeurs qui se doivent, en conséquence, de respecter des principes d'éthique élevés.

Dans ce contexte, la profession comptable et la communauté académique s'accordent pour souligner l'importance de la formation pour sensibiliser les auditeurs à l'éthique et regagner ainsi la confiance du public. L'IFAC (International Federation of Accountants) rappelle dans sa norme IES4 'Professional values, ethics and attitudes' publiée le 17 janvier 2014 que ses membres, dont fait partie la CNCC, doivent intégrer l'éthique dans leurs programmes de formation professionnelle. L'IFAC souligne l'importance de l'éthique pour les professionnels comptables et le rôle des formateurs et des organismes professionnels dans le développement et le maintien d'un comportement éthique approprié. De même, dans son rapport intitulé 'Ethics Education in Business Schools' publié en 2004, l'AACSB (Association to Advance Collegiate

¹⁰ 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).

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.

La problématique de la thèse

Les auditeurs peuvent être confrontés, dans le cadre de leur prise de décision et plus particulièrement du jugement qu'ils doivent émettre, à des dilemmes éthiques.

Cette situation s'explique en partie en raison du contexte au sein duquel l'auditeur exerce sa mission. L'auditeur est choisi et payé par l'entreprise auditée, il a peu de contact avec l'actionnaire (ou les autres parties prenantes) qu'il est censé représenter, il développe des relations professionnelles très proches avec le client et le comité d'audit et cette forme de relation est généralement encouragée par le cabinet. L'audit est également une mission d'intérêt général, visant à certifier des informations financières destinées à un grand nombre de parties prenantes. Les décisions d'audit ont donc nécessairement une portée sociale et sociétale et la multiplication des parties prenantes accroît les possibilités de conflits d'intérêts. Ces conflits ne peuvent pas toujours être résolus à l'aide des règles qui encadrent la profession dans la mesure où elles n'englobent pas toutes les situations.

Les dilemmes éthiques peuvent notamment résulter d'une divergence entre une perspective déontologique qui consiste à appliquer les règles et normes professionnelles et d'autres perspectives éthiques, conséquentialistes par exemple. 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, eu égard aux conséquences que la décision pouvait avoir. Cet auteur 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 et en fonction de leurs convictions. Face à un dilemme éthique, il a également montré que les auditeurs pouvaient prendre des décisions différentes les uns des autres en fonction de leur idéologie éthique qui dépend de leur degré de relativisme (rejet des règles morales universelles) et d'idéalisme (de bonnes conséquences peuvent toujours être atteintes) (Forsyth 1980). Ainsi les « absolutistes » adhèreraient à une vision déontologique de la philosophie morale, les « exceptionnistes » auraient une vision

utilitariste, les « subjectivistes » feraient preuve « d'égoïsme éthique » et les « situationnistes » seraient des « sceptiques éthiques ».

Dans ce contexte, nous souhaiterions comprendre quelle influence une formation à l'éthique peut avoir sur le processus de décision de l'auditeur confronté à un dilemme éthique. Comme le souligne Jutras (2013), les formations à l'éthique concernent principalement les professions encadrées par des Codes d'éthique ou de déontologie afin de permettre aux professionnels d'autoréguler et justifier leur conduite professionnelle, strictement encadrée par ces codes. Dans le cadre de ces formations, les auditeurs doivent apprendre à identifier, analyser et résoudre le problème éthique de manière critique afin d'agir avec professionnalisme, notamment en conformité avec les objectifs et les règles de leur profession. Toutefois, c'est l'auditeur en tant qu'individu qui devra exercer son jugement professionnel face à un dilemme éthique et qui devra justifier de sa décision. Même si la formation lui permet d'avoir une bonne compréhension des enjeux éthiques de sa mission et des modalités de prise de décision éthique, il peut également se fier à ses croyances personnelles qui, dans certains cas, pourraient le conduire à prendre une décision contraire à ce que le code de déontologie et les règles de la profession lui dicteraient. Nous souhaiterions donc plus particulièrement analyser si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de prendre des décisions conformes aux dispositions légales et réglementaires de sa profession alors même que d'autres valeurs pourraient conduire à des décisions différentes mais tout aussi valables. Nous souhaiterions donc déterminer si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté dans le cadre de sa mission.

Ceci nous conduit à formuler la problématique suivante :

Une formation à l'éthique permet-elle à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques ?

Les objectifs et les questions de recherche

Les auditeurs sont soumis au Code de déontologie de la profession. Toutefois, en tant qu'individu ayant sa propre histoire et son propre vécu, l'auditeur arrive dans la profession avec ses valeurs d'origine. Les scandales financiers des dernières années démontrent à quel point il peut être difficile pour un auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il peut être

confronté. Dans ces circonstances, les formations à l'éthique ont été encouragées. Comme le soulignaient Noël et Geyer (2007, p. 5), « *l'utilité d'un enseignement en éthique n'est pas de transformer la nature d'un homme mais de l'aider à prendre conscience des enjeux qui entourent des décisions qui se réduisent rarement à de pures contraintes techniques* ». L'auditeur est en effet dans l'obligation de prendre des décisions conformes aux principes et règles de la profession. L'objectif de la formation devrait être de lui faire prendre conscience de cette obligation et des enjeux sous-jacents, tout en ne le contraignant pas à renoncer à d'autres valeurs qui lui sont chères.

Le premier objectif de ce travail doctoral consiste à déterminer si une formation à l'éthique a une influence sur la capacité de l'auditeur à analyser une situation comportant un dilemme éthique et plus particulièrement à identifier ce dilemme et déterminer son intensité morale.

Le second objectif est d'analyser si la formation à l'éthique a une influence sur le processus de prise de décision de l'auditeur dans une situation de dilemme éthique. Une situation comporte un dilemme éthique lorsque plusieurs alternatives sont envisageables, chacune étant soutenue par des principes distincts mais de force équivalente. En particulier, l'auditeur peut être confronté à un dilemme éthique lorsque le respect des règles de droit applicables à sa profession pourrait le conduire à des décisions différentes de celles qu'ils pourraient prendre en se référant à d'autres valeurs plus personnelles. Nous souhaiterions comprendre comment la formation agit sur le processus de décision éthique de l'auditeur et notamment si la formation lui permet de prendre des décisions conformes aux règles de la profession même si d'autres valeurs auraient pu le conduire à prendre une décision différente.

Enfin, le troisième objectif de notre thèse consiste à confronter à la pratique les résultats obtenus dans le cadre de nos deux objectifs de recherche ci-dessus. Nous souhaiterions comprendre quelle perception les auditeurs ont des difficultés de résolution des dilemmes éthiques et du rôle de la formation pour les aider en ce sens. Nous souhaiterions ensuite confronter cette perception aux résultats de notre étude. Noël Lemaitre et Krohmer (2010) ont interrogé des auditeurs des Big Four en France. Il ressort de ces entretiens que la compétence éthique est définie comme « *la capacité à respecter les règles et les procédures en vigueur* » (Noël Lemaitre et Krohmer 2010, p. 86). Les cabinets d'audit semblent considérer que le comportement éthique consiste en l'application pure et simple du droit. Certes l'application du droit est obligatoire mais les cabinets d'audit ne peuvent ignorer les valeurs personnelles de l'auditeur qui peuvent parfois ne pas être en adéquation avec celles de la profession. Nous souhaiterions ainsi comprendre

comment les cabinets d'audit accompagnent le processus d'adaptation des auditeurs aux valeurs éthiques de la profession, notamment au travers des formations qu'ils leur proposent.

Ces trois objectifs nous conduisent à formuler les trois questions de recherche suivantes :

1. Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur l'analyse des dilemmes éthiques par les auditeurs ?
2. Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision des auditeurs confrontés à un dilemme éthique ?
3. Quelle perception les auditeurs ont-ils du rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques ?

La démarche de la thèse

Nous nous intéressons à l'auditeur en tant qu'individu et à son processus de décision dans le contexte de dilemmes éthiques. Cette thèse s'inscrit plus particulièrement dans l'approche cognitive de l'éthique de l'auditeur qui domine largement la littérature académique. Notre volonté de centrer notre étude sur le comportement individuel de l'auditeur nous conduit à recourir à la psychologie, plus précisément au cadre de la psychologie morale. 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 celles de la profession ne sont pas en parfaite adéquation. Nous souhaitons plus particulièrement analyser si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de prendre des décisions conformes au droit alors même que d'autres perspectives éthiques pourraient conduire à des décisions différentes mais tout aussi valables d'un point de vue éthique. 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 souhaitons également appréhender 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 répondre à nos questions de recherche, nous avons choisi d'adopter une démarche hypothético-déductive. Dans un premier temps, nous présentons les éléments théoriques et contextuels permettant de formuler nos hypothèses. Ces hypothèses sont ensuite testées dans le cadre d'une démarche expérimentale. Des étudiants en Master Comptabilité Contrôle Audit (CCA) 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 dilemmes dans la mesure où elles opposent différentes perspectives éthiques (notamment déontologique et conséquentialiste).

Une démarche qualitative sous forme d'entretiens réalisés auprès d'auditeurs expérimentés nous permet ensuite de compléter notre analyse et de confronter à la pratique les résultats obtenus lors de notre phase expérimentale.

Les intérêts de la recherche

Cette recherche présente des intérêts académiques, méthodologiques et managériaux. Sur le plan académique, elle contribue à la littérature sur l'effet d'une formation sur le processus de décision éthique de l'auditeur. Il s'agit, selon nous, de la première recherche testant l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement de l'auditeur dans le contexte français. En particulier, en France, les auditeurs ont l'obligation de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance. Cette révélation, lourde de conséquences, peut représenter un véritable dilemme éthique. Elle se fonde par ailleurs sur des cas réels de dilemmes éthiques, principalement dans des situations de révélation de faits délictueux, où la décision prise par l'auditeur va à l'encontre de son obligation. L'analyse intègre l'intensité morale du problème et les trois premières étapes du processus de décision éthique dans un modèle global 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.

Sur le plan méthodologique, la recherche entend répondre aux attentes d'Anthony Hopwood, le fondateur de la revue académique *Accounting, Organizations and Society*, qui encourage vivement le recours aux méthodes qualitatives en complément des méthodes quantitatives, très utilisées en gestion. L'approche quantitative, basée sur une expérimentation, est ainsi complétée par une démarche qualitative basée sur des entretiens auprès d'auditeurs expérimentés, afin d'analyser le phénomène étudié en profondeur. Par ailleurs, la méthode de test retenue pour tester le modèle dans sa globalité, complexe du fait de variables médiatrices simultanées, est celle développée par Baron et Kenny (1986) et adaptée par Hayes (2014) au cas des médiations multiples en série.

Sur le plan managérial, cette thèse peut présenter un intérêt pour les établissements de formation et les cabinets d'audit. Si 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 qu'encouragée. Ce travail est susceptible d'aider les organismes de formation et les cabinets d'audit à déterminer les objectifs pédagogiques d'un cours d'éthique et d'adapter le contenu et les méthodes pédagogiques en conséquence. Il vise également une prise de conscience des dilemmes éthiques vécus par les auditeurs afin de proposer des dispositifs de formation adaptés susceptibles d'aider à leur résolution.

Le plan de la thèse

Cette thèse comporte deux parties. La première présente le contexte et l'aspect théorique de la recherche. Elle est composée de deux chapitres.

Le **premier chapitre** présente l'audit légal dans le contexte français : la mission qui incombe à l'auditeur, le cadre réglementaire et légal qui encadre cette mission, la responsabilité engagée par l'auditeur et enfin le jugement professionnel dont il doit faire preuve tout au long de sa mission. Nous précisons ensuite les termes utilisés dans cette recherche : les notions d'éthique, de morale et de déontologie. L'ensemble de ces fondements étant précisés, nous définissons la décision éthique en nous référant à la notion de visée éthique de Ricœur (1990) et précisons dans quelles circonstances les auditeurs peuvent être confrontés à des dilemmes éthiques.

Le **deuxième chapitre** présente le cadre théorique mobilisé et les hypothèses de recherche. Dans le champ de la psychologie morale, nous faisons appel aux travaux relatifs au processus de décision éthique. Le modèle théorique de Jones (1991), que nous proposons de retenir dans

notre thèse, s'inscrit parmi les modèles rationnels de la décision éthique. Nous effectuons ensuite une revue de la littérature sur l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique. Enfin, nous présentons cinq hypothèses de recherche sur l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique de l'auditeur et sur l'appréciation de l'intensité morale du dilemme.

La deuxième partie vise à répondre aux questions de recherche et à tester les hypothèses. Elle est constituée de deux chapitres.

Le **troisième chapitre** présente la démarche méthodologique. Afin de tester nos hypothèses, nous avons recours à une expérimentation de laboratoire auprès d'étudiants, certains ayant suivi un cours d'éthique, d'autres non. La méthode de test retenue pour notre modèle complexe du fait de variables médiatrices simultanées, est celle développée par Baron et Kenny (1986) et adaptée par Hayes (2014) au cas des médiations multiples en série.

Le **quatrième chapitre** présente les résultats de la recherche et leur discussion. Chaque hypothèse est analysée au regard des résultats des équations linéaires testées. La discussion est enrichie par des entretiens auprès de 11 auditeurs expérimentés. Ces entretiens permettent, dans un premier temps, de discuter des dilemmes éthiques rencontrés par les auditeurs et du rôle de la formation dans la résolution de ces dilemmes. Les propos recueillis sont confrontés aux résultats de notre étude quantitative afin d'analyser, dans un second temps, les résultats à la lumière de situations vécues sur le terrain.

PREMIERE PARTIE – PRESENTATION

CONTEXTUELLE ET THEORIQUE DE

LA RECHERCHE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

La première partie de notre thèse a pour objectif de présenter les éléments contextuels et théoriques nécessaires à la compréhension de notre problématique de recherche et à la formulation des hypothèses que nous proposons de tester. Notre travail doctoral a pour objectif de déterminer si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il peut être confronté dans le cadre de sa mission. Nous proposons en outre de répondre aux trois questions suivantes : Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur l'analyse des dilemmes éthiques par les auditeurs ? Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision des auditeurs confrontés à un dilemme éthique ? Quelle perception les auditeurs ont-ils du rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques ?

Dans un premier chapitre, nous posons le contexte de notre recherche : les auditeurs français, leur mission et les dilemmes éthiques auxquels ils peuvent être confrontés. En France, l'audit légal est une mission d'intérêt général encadrée par la loi. Outre la certification des comptes, la loi confie d'autres missions à l'auditeur telles que la révélation des faits délictueux au procureur de la République. Dans tous les cas, l'auditeur doit faire preuve de jugement professionnel et prendre des décisions. En nous référant à certains travaux en philosophie permettant de définir la notion 'd'éthique', nous qualifions certaines décisions incombant à l'auditeur de véritables dilemmes éthiques.

Le deuxième chapitre nous permet de proposer un cadre théorique permettant d'asseoir nos hypothèses de recherche. Pour analyser le processus de décision éthique de l'auditeur, nous faisons appel à la psychologie morale. Une revue des modèles de décision éthique et de leur application dans le contexte de l'audit nous conduit à sélectionner le modèle de Jones (1991)

pour répondre à nos questions de recherche. Enfin, la littérature sur l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision éthique nous permet de formuler cinq hypothèses de recherche et d'identifier des variables de contrôle. Trois hypothèses (H1 à H3) portent sur l'influence de la formation sur le processus de décision éthique et deux hypothèses (H4 et H5) prennent en considération le rôle de l'intensité morale du dilemme éthique dans le processus de décision.

CHAPITRE 1 – LE CONTEXTE DE LA RECHERCHE : LES AUDITEURS FRANÇAIS ET LES DECISIONS ETHIQUES

INTRODUCTION DU CHAPITRE 1

L'objectif de ce chapitre est de présenter le contexte de l'audit légal en France et de préciser les concepts utilisés dans notre recherche. Il est divisé en trois sections.

Tout d'abord (section 1), nous présentons les éléments clés de l'audit légal. Notre objectif n'est pas d'en effectuer une présentation exhaustive mais de rappeler les caractéristiques de l'audit légal nécessaires à la compréhension de notre terrain de recherche. Après avoir défini la notion d'audit légal et précisé les contours de la mission d'audit ainsi que le cadre réglementaire et légal dans lequel elle s'inscrit, nous nous intéressons plus particulièrement à la prise de décision des auditeurs. Tout au long de leur mission, les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel. Ce jugement conduit donc l'auditeur à s'interroger et à se forger une opinion afin de prendre des décisions qui lui sont propres.

Ensuite (section 2), nous précisons les notions d'éthique, de morale et de déontologie. Les travaux de recherche en audit utilisent indifféremment les termes 'éthique' et 'morale'. Or en philosophie, ces deux termes ont fait couler beaucoup d'encre. Afin de préciser la définition que nous souhaitons retenir, il nous semble nécessaire d'analyser les références philosophiques incontournables sur ce sujet. Enfin, l'audit étant une profession réglementée soumise à un Code de déontologie, il nous paraît également indispensable de définir ce que nous entendons par 'déontologie'.

Enfin (section 3), notre travail doctoral porte sur les situations de prise de décisions éthiques notamment lorsque l'auditeur est confronté à un dilemme éthique. Nous définissons la décision éthique en nous référant à la notion de visée éthique de Ricœur (1990) et précisons dans quelles circonstances les auditeurs peuvent être confrontés à des dilemmes éthiques, notamment dans des cas où ils ne trouvent pas de réponse adéquate à leurs interrogations dans le Code de déontologie.

SECTION 1. Le contexte de l’audit légal en France

Nous proposons, dans ce qui suit, de poser clairement le contexte de l’audit légal en France. Cette clarification n’a pas pour vocation de décrire de manière détaillée l’intégralité de l’environnement de l’audit légal français mais de préciser les éléments nécessaires à notre travail doctoral.

Ainsi, nous commençons par définir l’audit légal afin, notamment, de le situer par rapport aux autres types d’audits (1.). Nous précisons ensuite le cadre légal et réglementaire dans lequel s’inscrit la mission de l’auditeur ainsi que deux spécificités de l’audit légal en France : la responsabilité encourue en cas de non-respect de ce cadre et les mesures visant à protéger l’indépendance de l’auditeur (2.). Il nous semble également important de préciser la notion de jugement professionnel dans la mesure où il s’agit d’un élément clé du processus de prise de décision de l’auditeur (3.). L’auditeur doit certes, se conformer à des règles et procédures afin de réaliser sa mission, mais son jugement est sans cesse sollicité jusqu’à sa prise de décision.

1. L’audit légal : définition, caractéristiques et objectifs

Afin de préciser l’objet de notre recherche, nous proposons, dans un premier temps de définir précisément le champ de notre étude, à savoir l’audit légal. Pour cela, nous allons le positionner par rapport à d’autres formes d’audit pour en définir ensuite les caractéristiques et les objectifs.

Selon Casta et Mikol (1999, p. 108), le terme ‘audit’ est synonyme de « *contrôle, vérification, inspection* » et doit être caractérisé selon trois critères. En premier lieu, il convient de distinguer l’audit interne de l’audit externe selon la position de l’auditeur vis-à-vis de l’entreprise auditée. L’auditeur interne est, par définition, salarié du groupe ou de l’entreprise auditée et dépend, selon le type d’organisation, directement de la direction générale ou de la direction de la gestion des risques et de l’audit interne. L’auditeur externe est extérieur à cette entreprise et appartient à une organisation indépendante de l’entreprise auditée.

En second lieu, l’audit légal doit être différencié de l’audit contractuel selon le cadre législatif et réglementaire de la mission confiée à l’auditeur. L’audit légal évoluant en France dans un cadre très normé, la nomination d’un auditeur est définie par le Code de commerce et dépendait, jusqu’ici, de plusieurs critères en fonction de la forme sociale de l’entreprise ou de l’entité auditée et de seuils liés aux principaux agrégats de la structure (total bilan, chiffre d’affaires et

effectifs). Même si l'objectif de cette thèse n'est pas de détailler les modalités de nomination de l'auditeur, compte tenu de l'actualité liée à la promulgation des décrets de la loi Pacte fin mai 2019, il convient de préciser que les conditions de nomination obligatoire de l'auditeur ont été profondément modifiées par l'entrée en vigueur de ces textes. Il n'est désormais plus tenu compte de la forme sociale de la structure pour déterminer les obligations en matière d'audit, mais de seuils communs largement réhaussés (8 millions d'euros de chiffre d'affaires, 4 millions d'euros de total bilan et 50 salariés). Une notion d'audit de « petits groupes » a par ailleurs été instaurée pour les groupes dépassant ces mêmes seuils en cumulant les agrégats des structures auditées (holding et principales filiales). Les « petits groupes » peuvent par ailleurs bénéficier d'une norme d'audit simplifiée communément appelée norme ALPE (Audit Légal des Petites Entreprises). Les sociétés cotées ne sont pas impactées par ces mesures de simplification mais leurs filiales peuvent l'être. L'audit contractuel a lieu, quant à lui, dans un cadre contractuel défini librement entre l'auditeur et son client.

Enfin, il y a lieu de distinguer différents types d'audit en fonction des objectifs assignés à la mission. Il peut s'agir notamment d'un audit financier, conduisant à certifier les comptes d'une entreprise ou d'un audit opérationnel, destiné à améliorer les performances de l'entité. L'IFAC définit l'audit financier comme suit : *« L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ».*

Notre étude porte exclusivement sur l'auditeur externe qui réalise une mission légale d'audit des états financiers. En France, la mission principale de l'auditeur est définie par l'article L. 823-9 du Code de Commerce : *« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».* Il convient de préciser que l'audit légal en France peut inclure des missions annexes réalisées dans le cadre des Services Autres que la Certification des Comptes (SACC)¹¹.

Au plan académique, l'audit est généralement défini par rapport aux textes légaux qui

¹¹ Voir p. 26 pour davantage de précisions

règlementent la profession. Toutefois, certains chercheurs apportent des précisions à cette définition formelle. Solomon et Trotman (2003, p. 396) définissent l'audit comme « *un processus d'évaluation d'une assertion en fonction de critères spécifiés et de présentation des résultats aux parties concernées* ». Pour DeFond et Zhang (2014, p. 275), l'audit permet d'obtenir « *une assurance indépendante de la crédibilité de l'information comptable, qui améliore l'allocation des ressources et l'efficacité contractuelle* ». L'audit permettrait donc, en outre, de réduire l'asymétrie d'information entre les acteurs. Dans ce sens Bertin *et al.* (2002, p. 119) soulignent que, dans le cadre d'une relation d'agence, « *l'auditeur légal apparaît comme un agent mandaté par les propriétaires de la firme pour contrôler et certifier les informations comptables et financières qu'elle produit* ».

Nous retiendrons, pour notre part, une définition proche des textes réglementant la profession. L'auditeur a pour mission de certifier que les comptes de l'entreprise auditée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de sa situation financière. Cette mission est précisément décrite et encadrée par la loi.

2. Le cadre légal et réglementaire de l'audit en France

a. Les principales missions de l'auditeur

En France, l'audit légal correspond à une mission légale exercée par une profession réglementée indépendante qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable émise par les entités contrôlées. Cette mission repose sur une obligation prévue par la loi (articles L. 823-9 et suivants du Code de commerce). Elle est gouvernée par l'intérêt général. L'auditeur certifie la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise.

Pour former son opinion l'auditeur s'appuie sur des dispositifs législatifs issus du Code de commerce ou déployés par la CNCC pour les besoins de la profession. Les Normes d'Exercice Professionnel (NEP), homologuées par arrêté par le Garde des Sceaux, encadrent les travaux à réaliser tout au long de la mission d'audit ainsi que les rapports à émettre. Elles sont globalement conformes aux normes d'audit internationales émises par l'IFAC. Le Code de déontologie (voir b. ci-après), qui découle du Code de commerce, énonce les principes de comportement à respecter. Enfin, la CNCC a mis des outils à la disposition des auditeurs : les

bonnes pratiques, les NIT (Notes d'Informations Techniques) et les avis techniques viennent détailler et illustrer les obligations.

La mission de contrôle des comptes de l'auditeur inclut principalement trois axes. Durant la phase de contrôle interne, l'auditeur prend connaissance des procédures susceptibles d'impacter les comptes et réalise des tests sur ces procédures. S'en suit la phase de contrôle des comptes dont les diligences à mettre en œuvre découlent de la phase précédente. Cette phase représente aujourd'hui 30 à 40% du temps annuel passé sur un dossier. Enfin, les diligences spécifiques conduisent à l'établissement des rapports normés concernant les conventions entre la société et les dirigeants, le rapport de gestion et les informations adressées aux actionnaires.

Outre sa mission de certification des comptes, l'auditeur a d'autres obligations légales et réglementaires. Nous nous attacherons aux deux principales : la révélation de faits délictueux et la procédure d'alerte.

En application de l'article L823-12 du Code de commerce, l'auditeur doit révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a connaissance au cours de sa mission. Il peut s'agir, par exemple, d'un cas de fraude, de l'absence d'établissement des comptes annuels, d'un abus de bien social, d'un défaut de convocation ou de tenue de l'assemblée générale, d'un défaut de nomination d'un commissaire aux comptes, etc... La circulaire du 18 avril 2014 relative à l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes vient apporter des précisions quant aux modalités de la révélation. La CNCC a par ailleurs diffusé une bonne pratique spécifique permettant aux professionnels d'évaluer l'opportunité ou non de révéler. En particulier, la qualification des faits relève de la seule compétence du procureur. Cette révélation doit s'effectuer par écrit, au procureur du tribunal de grande instance. De simples irrégularités ou inexactitudes ne relevant pas manifestement d'une intention frauduleuse sont exclues du champ de la révélation. Selon la CNCC¹², « *cette démarche vise à protéger l'entité et ses dirigeants autant que son environnement et ses partenaires* ». Cette révélation, bien qu'imposée par la loi, peut s'avérer difficile dans la mesure où elle peut s'apparenter à une dénonciation, à un acte de délation. En cas de non-révélation, les sanctions prévues sont lourdes, l'auditeur engageant sa responsabilité pénale. Cela pourrait laisser entendre que les auditeurs appliquent nécessairement cette disposition légale à la lettre. Pourtant, Prat dit Hauret (2007) a recueilli le témoignage d'auditeurs ayant, dans certaines situations, volontairement enfreint les règles de la profession et décidé de ne pas révéler des faits délictueux. La CNCC indique en outre que seules

¹² <https://www.cncc.fr/revelation-faits-delictueux.html>

0.4% des missions ont donné lieu à une révélation de faits délictueux.

Conformément à l'article L234-1 et 2 du Code de commerce, l'auditeur doit également mettre en œuvre une procédure d'alerte lorsqu'il relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de son client. La procédure d'alerte est constituée de plusieurs étapes qui peuvent être interrompues dès lors que l'auditeur juge qu'il a obtenu des éléments satisfaisants quant à la continuité d'exploitation. Comme l'indiquent Bertin *et al.* (2002), cette procédure est progressive puisqu'elle concerne d'abord les dirigeants, puis les organes d'administration et le président du tribunal de commerce et enfin, en dernier lieu, les actionnaires. Les différentes phases de la procédure dépendent de la forme juridique de la société (trois ou quatre phases). Ainsi dans une SA (Société Anonyme), la première phase ne concerne qu'un échange avec la direction alors que dans une SARL (Société à Responsabilité Limitée), le tribunal de commerce est avisé de la procédure dès la première phase. L'encadrement de cette procédure a donné lieu à la publication, par la CNCC, d'une NIT à destination des professionnels. Cette procédure conforte l'idée que l'auditeur joue un rôle majeur de prévention au sein des structures dans lesquelles il intervient et permet d'assurer le lien entre les dirigeants et le tribunal de commerce.

La mission légale du commissaire aux comptes ne se borne donc pas à l'audit des comptes mais inclut des diligences périphériques qui jouent un rôle majeur.

b. Le Code de déontologie

Outre les NEP, qui constituent l'axe central du déploiement de la mission de l'auditeur, comme l'ensemble des professions réglementées, les auditeurs disposent d'un Code de déontologie auquel ils doivent se référer (Code du 16 novembre 2005). Celui-ci avait été mis à jour lors de la réforme européenne de l'audit en 2014 et est actuellement en cours de refonte dans le cadre de la promulgation de la loi Pacte.

La dernière modification du Code de déontologie date du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 qui rappelle, en outre, les sept principes fondamentaux de comportement auxquels les auditeurs sont tenus entre eux et à l'égard de leurs clients : l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts, le scepticisme professionnel et l'esprit critique, la compétence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion. Afin de respecter le principe d'intégrité, le commissaire aux comptes se doit d'être droit et honnête dans le cadre de

ses relations professionnelles. L'impartialité consiste à n'avoir aucun parti pris dans l'exercice de son jugement professionnel. L'auditeur doit être indépendant à l'égard de l'entité dont il certifie les comptes et cette indépendance ne doit pas être remise en cause par d'éventuels conflits d'intérêts. A ce titre, un paragraphe spécifique figure dans le rapport sur les comptes annuels et une attestation d'indépendance est émise annuellement par les auditeurs dans les sociétés cotées à destination du comité d'audit. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit faire preuve de scepticisme professionnel. Le scepticisme est défini comme une attitude relevant d'un esprit interrogatif et conduisant à une évaluation critique des éléments probants. Comme le soulignent Hurtt *et al.* (2003), le secteur de l'audit est la seule profession où le scepticisme est une exigence inscrite dans les textes réglementaires. L'auditeur doit également justifier de connaissances adaptées à l'accomplissement de sa mission et maintenir ses compétences en participant notamment à des formations. Le code de déontologie impose aux auditeurs d'avoir de bonnes relations et d'être loyaux entre eux, de ne pas nuire à l'image de leur profession. Enfin, les auditeurs sont soumis à une obligation de secret professionnel et doivent respecter la confidentialité des informations recueillies dans l'exercice de leur mission. Par ailleurs, le code indique que l'auditeur doit identifier les situations à risques, notamment les risques d'autorévision. L'auditeur se trouverait confronté à cette menace s'il était amené à porter une appréciation sur des travaux réalisés par lui-même, son cabinet ou son réseau. Face à de telles situations, l'auditeur doit prendre les mesures de sauvegarde nécessaires et saisir le H3C (Haut Conseil au Commissariat aux Comptes), pour avis, si nécessaire.

Au niveau international, l'IFAC a mis en place l'IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) chargé d'élaborer et de publier des normes d'éthique à l'usage des professionnels comptables du monde entier. L'IESBA a mis en place un Code d'éthique dont la dernière version a été publiée en avril 2018. Les organisations membres de l'IFAC (dont la CNCC) ne doivent pas appliquer, sauf cas particulier, des règles moins strictes que celles figurant dans ce code. Cela signifie que les auditeurs français sont soumis à ce Code d'éthique à moins que certaines dispositions du code français ne soient plus strictes. Les principes fondamentaux édictés par ce code sont sensiblement les mêmes que ceux du Code de déontologie français. Il s'agit de l'intégrité, l'objectivité, la compétence et la diligence professionnelles, la confidentialité et le comportement professionnel. L'indépendance fait partie d'un chapitre à part entière. Le Code d'éthique de l'IFAC contient toutefois des dispositions plus précises concernant les situations de dilemmes éthiques auxquelles les auditeurs peuvent être confrontés. En particulier, le code identifie cinq catégories de menaces

pouvant mettre en difficulté l'auditeur dans l'application des principes fondamentaux. La première menace est la menace liée à l'intérêt personnel. Tel est le cas par exemple si des intérêts financiers ou d'autres intérêts influencent les décisions des auditeurs. La seconde est la menace d'autorévision. La troisième menace, liée à la représentation, pourrait naître du fait que l'auditeur, en défendant l'intérêt de son client, perde son objectivité. La quatrième menace résulte de la familiarité que l'auditeur pourrait entretenir avec son client le conduisant également à une perte d'objectivité. Enfin, la cinquième et dernière menace est la menace d'intimidation du fait de pressions réelles ou perçues. Face à de telles circonstances, l'auditeur doit évaluer le niveau de la menace et décider en conséquence des mesures à prendre. Pour évaluer le niveau des menaces, l'auditeur doit tenir compte de facteurs à la fois qualitatifs et quantitatifs. En cas de pressions par exemple, le code précise que l'auditeur doit prendre en considération l'intention de la personne exerçant la pression, la nature et l'étendue de la pression, les lois et réglementations sur les circonstances en question, la culture et les règles éthiques de l'entreprise.

Plusieurs chercheurs en audit se sont intéressés à l'impact des Codes d'éthique professionnelle ou de déontologie sur le comportement de l'auditeur. Le code semble être une référence incontournable pour l'auditeur qui doit formuler une opinion d'audit (Gowthorpe *et al.* 2002). Toutefois, selon Herron et Gilbertson (2004), son influence dépend de sa forme et du niveau de raisonnement éthique de l'auditeur. Ils montrent, sur la base d'une expérimentation auprès de 69 étudiants, que les auditeurs sont plus susceptibles de juger que leur indépendance est menacée ou d'avoir l'intention de refuser une mission d'audit lorsque la forme du code est adaptée à leur niveau de développement moral. Un code fondé sur des règles est plus adapté lorsque le niveau de développement moral est faible alors qu'un code fondé sur des principes convient davantage lorsque ce niveau est élevé. Il est toutefois difficile, en pratique, de fournir des codes différents selon le niveau de développement moral de l'auditeur. Les auteurs suggèrent, en conséquence, que le Code d'éthique de la profession comporte à la fois des dispositions sous forme de règles et de principes afin d'optimiser le jugement éthique des auditeurs en fonction de leur niveau de développement moral.

Certains cabinets se sont également dotés, en interne, 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). Martinov-Bennie et Pflugrath (2009) ont montré que l'effet des codes de conduite des cabinets dépend de la familiarité des auditeurs avec ces codes. Plus les auditeurs sont expérimentés et ont, au fur et à mesure de leur expérience, internalisé le code,

plus le code influence leurs décisions et ce, d'autant plus que le cabinet fait en sorte de réaffirmer régulièrement les valeurs véhiculées par le code. Ils recommandent aux cabinets de mettre en place des mesures pour renforcer la familiarité des auditeurs avec les codes. Beaucoup de cabinets font signer à leurs auditeurs une charte attestant qu'ils ont lu attentivement le code de conduite. Aux yeux des auteurs, cette mesure n'est pas suffisante et pourrait être renforcée par des formations destinées à présenter le code de manière explicite et détaillée.

Les cabinets d'audit ont, par ailleurs, une obligation de mettre en place un guide d'exercice professionnel qui intègre à la fois les procédures organisationnelles du cabinet mais également les procédures en matière de respect des NEP et du Code de déontologie. Dans ce cadre, des comités sont en charge de définir, avant l'acceptation de la mission, les éventuelles mesures de sauvegarde à mettre en œuvre. Ce guide fait par ailleurs l'objet d'une revue dans le cadre des contrôles du H3C.

Ainsi, l'auditeur exerce sa mission dans un cadre strictement réglementé à la fois par le Code de commerce, les normes d'exercice professionnel et le Code de déontologie. Comme le soulignent Piot et Schatt (2010), ces dispositions légales et réglementaires étant globalement conformes à leur équivalent à l'international (normes d'audit internationales et Code d'éthique de l'IFAC), ce sont les mesures liées à la responsabilité des auditeurs et à la protection de leur indépendance qui caractérisent le contexte français de l'audit par rapport au contexte américain¹³ notamment.

c. La responsabilité de l'auditeur

En France, le non-respect des textes légaux et réglementaires fait encourir à l'auditeur une triple responsabilité : civile, pénale et disciplinaire. Selon Piot et Schatt (2010), c'est la responsabilité civile qui préoccupe le plus les auditeurs dans la mesure où elle peut, le cas échéant, générer le paiement de dommages et intérêts aux plaignants. Le Code de commerce dans son article L822-17 stipule à cet effet : « *Les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la personne ou de l'entité que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions* ». Toutefois, la mise en œuvre de cette responsabilité nécessite de respecter le formalisme du droit civil. Il est notamment nécessaire d'établir la preuve d'un préjudice et d'une faute de l'auditeur mais également de

¹³ La plupart des travaux de recherche en audit sont réalisés aux Etats-Unis

démontrer le lien de cause à effet entre la faute de l'auditeur et le préjudice en question. Dans la mesure où l'auditeur a une obligation de moyen et non une obligation de résultat, le lien de causalité n'est généralement pas évident à démontrer. Comme l'indiquent les auteurs, cela explique sans doute le peu de condamnations civiles des auditeurs en France. Il convient également de noter qu'en comparaison des Etats-Unis par exemple, le système de protection légal des actionnaires est moins élevé en France et conduit à un risque de poursuites légales plus faible.

La responsabilité pénale des auditeurs est engagée dans des cas explicitement énumérés par le Code de commerce (art. L820-6 et 7). Elle peut être mise en cause en cas de certification d'informations mensongères sur la situation de l'entreprise auditée, de non-respect des règles d'incompatibilité et de non-révélation de faits délictueux au procureur de la République.

Qu'il s'agisse de responsabilité civile ou pénale, les litiges sous-jacents conduisent à une action en justice entreprise par des tiers à l'encontre des auditeurs. De nombreux travaux se sont intéressés aux risques de litiges en audit, en lien avec la qualité de l'audit. La qualité de l'audit est généralement définie par référence à De Angelo (1981, p. 186) comme « *la probabilité conjointe, évaluée par le marché, qu'un auditeur découvre une infraction dans un système comptable du client et en rende compte* ». Cette qualité est ainsi liée à la capacité de l'auditeur à détecter une anomalie et à la révéler. La capacité de détection renvoie à la compétence de l'auditeur et la capacité de révélation à son indépendance. Gonthier-Besacier *et al.* (2012) réaffirment, dans une étude auprès de préparateurs de l'information financière, l'influence de la compétence et de l'indépendance sur la qualité de l'audit. Enfin, l'indépendance de l'auditeur découle, entre autres, du risque d'atteinte à sa réputation et du risque de litiges. Comme le soulignent DeFond et Zhang (2014), la plupart des travaux portant sur le risque de litiges ont analysé l'influence de ce risque sur la qualité de l'audit. En particulier, le risque de litiges peut conduire les auditeurs à accroître leurs investigations, entraînant ainsi une augmentation des honoraires facturés et une amélioration de la qualité de l'audit. Toutefois, la hausse des honoraires peut masquer, en partie, un transfert du risque sur le client audité au travers d'une prime de risque. DeFond et Zhang (2014) soulignent également que depuis une trentaine d'années, de nombreux travaux analysent l'influence de la taille du cabinet, notamment l'appartenance à un Big N (Big Four aujourd'hui), sur la qualité de l'audit. La plupart concluent que les Big Four fournissent un audit de meilleure qualité, du fait notamment de leur indépendance accrue. Cela s'explique par l'importance de leur portefeuille clients qui les soumet à un risque de réputation plus élevé et par l'importance de leur surface financière qui

les exposent à un risque de litiges plus élevé.

L'auditeur peut également faire l'objet de sanctions disciplinaires. Sa responsabilité disciplinaire peut être engagée pour toute entorse à la réglementation de la profession (lois, règlements, NEP, Code de déontologie) ou aux bonnes pratiques identifiées par le H3C. Elle peut également être invoquée pour toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, l'honneur ou l'indépendance. Les sanctions disciplinaires sont émises soit par la chambre régionale de discipline rattachée à chaque compagnie régionale soit par le H3C qui, depuis la loi de Sécurité Financière, constitue l'organe d'appel. Elles peuvent aller d'un simple avertissement à une révocation. Il convient de noter que les sanctions disciplinaires peuvent s'ajouter à des décisions civiles et pénales. Hottegindre et Lesage (2009) ont analysé les causes de condamnations disciplinaires des auditeurs français entre 1989 et 2005. Sur la période étudiée, 16,1% des décisions sont dues à un problème de compétences, 32,3% à un manque d'indépendance, 51,6% soit à une faute contre les intérêts de la profession, soit à une faute commise dans le cadre d'une autre activité, soit à des fautes d'ordre personnel. Baïada-Hirèche et Garmilis (2016) rappellent en outre que le risque de condamnation en France est très faible. Elles ont analysé le lien entre le jugement des auditeurs quant à des situations de manquements professionnels résultant d'une entorse à l'application de l'éthique ou des normes, et la gravité des sanctions prononcées. Il s'avère qu'en France, contrairement aux Etats-Unis, il n'y a aucune corrélation entre les deux. Le jugement porté par les auditeurs français sur la situation est indépendant du contexte disciplinaire. Les auteures expliquent cette différence par la lourdeur des procédures françaises, la publication des sanctions sous couvert d'anonymat et le fait que le Code de déontologie comporte des règles moins précises. Elles pourraient conclure à une nécessité de durcissement du système disciplinaire en France mais tel n'est pas le cas. En effet, un raisonnement étroitement lié à la crainte de sanctions correspond à un raisonnement moral moyen au sens de Kohlberg (1969), ce qui n'est pas souhaitable pour la profession. En revanche, afin de limiter les abus possibles, elles préconisent de former les auditeurs afin d'élever leur niveau de développement moral.

d. La protection de l'indépendance de l'auditeur

En France, trois mesures principales visent à protéger l'indépendance de l'auditeur, considérée comme l'un des garants de la qualité de l'audit. Certaines sont propres au système français (le co-commissariat aux comptes), d'autres communes aux pays européens (la durée du mandat

d'audit et la fourniture de services autres que l'audit légal). L'indépendance de l'auditeur est généralement analysée sous deux angles : l'indépendance de fait, qui correspond à l'attitude de l'auditeur, et l'indépendance en apparence, qui renvoie à ce que perçoivent les utilisateurs de l'information financière et le marché.

Le co-commissariat aux comptes résulte de l'article L823-2 du Code de commerce qui stipule que « *les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes* ». Les comptes consolidés doivent donc être audités par au moins deux auditeurs indépendants les uns des autres qui se partagent les travaux liés à la mission d'audit, effectuent une revue croisée de leurs travaux respectifs et émettent un seul et même rapport d'audit qu'ils co-signent, conformément à la NEP 100 'Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes'. Piot et Schatt (2010) rappellent qu'il est attendu deux avantages majeurs du co-commissariat aux comptes : augmenter la qualité de l'audit en renforçant l'indépendance et la compétence de l'auditeur, diminuer la concentration du marché et la domination des Big Four. S'agissant de l'effet sur la qualité de l'audit, Ratzinger *et al.* (2013) soulignent que peu de travaux académiques parviennent à démontrer un effet positif du co-commissariat aux comptes et que les résultats obtenus sont mitigés. Dans un contexte d'audit conjoint obligatoire comme en France (pour les comptes consolidés), le co-commissariat aux comptes s'avère plus coûteux et sans effet sur la qualité de l'audit (Lesage *et al.* 2017, André *et al.* 2015, Ratzinger-Sakel *et al.* 2013). En revanche, il permettrait de diminuer la concentration du marché (Kermiche et Piot 2018, Lesage *et al.* 2017, Ratzinger-Sakel *et al.* 2013).

La durée du mandat d'audit vise également à garantir un niveau d'indépendance accru de l'auditeur. Contrairement à leurs confrères anglo-saxons, les auditeurs français bénéficient d'une durée de mandat fixe initiale de six ans. Dans le cadre de la réforme européenne de l'audit légal, de nouvelles dispositions ont été introduites quant à la rotation des auditeurs, en distinguant notamment les obligations relatives aux EIP. Si les entités non EIP n'ont pas d'obligation de rotation, la réforme impose une double rotation aux entités EIP : rotation des signataires et rotation des cabinets d'audit. Pour les EIP, l'auditeur signataire peut être renouvelé jusqu'à atteindre une période de 10 ans puis pour une nouvelle période de 6 ans à condition de procéder à un appel d'offres public. La durée maximale de la mission est donc fixée, sous certaines conditions, à 16 ans. Si l'auditeur exerce sa mission dans le cadre d'un audit conjoint, la mission peut être prorogée, sans appel d'offres, pour une durée maximale de 24 ans. Enfin, la réforme introduit une nouveauté majeure : la rotation obligatoire des cabinets

d'audit à l'expiration des périodes de renouvellement maximales. Si les régulateurs considèrent que la rotation devrait favoriser l'indépendance de l'auditeur, les cabinets d'audit considèrent plutôt que, du fait d'une perte de connaissance et d'expertise, la qualité de l'audit pourrait diminuer et le coût de l'audit augmenter. Ewelt-Knauer *et al.* (2013) montrent que les travaux académiques semblent confirmer ces éléments. Si la rotation est susceptible d'améliorer l'indépendance en apparence, elle n'aurait pas d'impact voire des effets négatifs sur l'indépendance de fait.

Préalablement à la réforme de l'audit, la fourniture de services ou de conseils qui n'entraient pas dans le champ de la certification légale était interdite, à l'exception des diligences directement liées à l'audit. La réforme prévoit une liste de services autres que la certification des comptes (SACC) qui sont interdits. Tous les services non explicitement interdits sont autorisés. La France est l'un des rares pays à avoir étendu cette liste en intégrant des interdictions complémentaires dans le Code de déontologie. En outre, pour les EIP, la réforme impose un plafond aux honoraires liés aux SACC (70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour la certification des comptes de l'EIP et, le cas échéant, de sa mère et ses filiales) et exige une autorisation par le comité d'audit. Dans le cadre d'une étude réalisée en 2013, Ratzinger-Sakel et Schönberger (2015) montrent toutefois que moins de 5% des auditeurs d'entreprises du CAC40 dépassent la limite autorisée. Les travaux de recherche en audit ne réussissent pas à démontrer que la fourniture de services « non audit » nuit à l'indépendance. Certains montrent au contraire que les retombées de connaissances qui résulteraient des missions de conseils pourraient enrichir les travaux d'audit légal.

Les missions de l'auditeur et leur cadre légal et réglementaire ayant été décrits, il nous semble important de consacrer le paragraphe suivant à une caractéristique commune à l'ensemble des missions qui incombent à l'auditeur : le jugement professionnel. En effet, tout au long de sa mission, quelle qu'elle soit, l'auditeur doit faire preuve de jugement professionnel.

3. Le jugement professionnel

Le jugement professionnel consiste, pour l'auditeur, à exercer son jugement dans le cadre de son activité professionnelle. Selon Miledi et Pigé (2013, p. 3), « *l'audit dépend de la faculté de juger, c'est-à-dire de la capacité à mettre en relation des faits, des normes et des concepts, et des valeurs morales et humaines.* »

L'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) souligne la place centrale du jugement professionnel en audit. « *L'atteinte des objectifs des ISA (International Standards on Auditing) dépend d'un déterminant essentiel – les personnes qui assurent l'audit. C'est leur connaissance, leur expérience et leur compréhension du client qui fait une réelle différence dans la qualité de l'audit. Il est indéniable que l'exécution efficace de la plupart des exigences des ISA dépend d'une compétence personnelle essentielle – le jugement professionnel. Atteindre l'objectif d'un audit de grande qualité dépend de la capacité des auditeurs à exercer un jugement professionnel approprié et pertinent tout au long de leur mission* »¹⁴. Cette déclaration de l'IAASB montre à quel point le jugement professionnel est primordial en audit. L'audit s'appuie sur des normes, des connaissances techniques mais également sur la faculté de jugement de l'auditeur. Il s'agit donc d'un processus qui ne peut être encadré totalement et qui laisse une certaine marge de manœuvre ou du moins de liberté à l'auditeur qui se manifeste dans son jugement professionnel. L'IAASB considère même que le jugement professionnel est un élément clé de la qualité de l'audit. Cette qualité a fait l'objet de nombreux travaux de recherche en audit. La plupart d'entre eux s'appuient sur la définition de DeAngelo (1981) qui précise que la qualité de l'audit dépend à la fois de la compétence et du niveau d'indépendance de l'auditeur. Si l'indépendance de l'auditeur a été le point d'attention principal, Hottegindre et Lesage (2009) recommandent néanmoins de ne pas négliger la compétence, souvent considérée comme acquise dans la profession. Richard et Reix (2002) soulignent, quant à eux, que la qualité de l'audit résulte plus particulièrement d'un juste équilibre entre l'indépendance et la compétence. Toutefois, selon Pigé (2011), l'analyse de la qualité de l'audit devrait intégrer une nouvelle dimension jusqu'alors peu étudiée : le jugement professionnel. Cette dimension s'appuie bien sûr sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur, sans s'y limiter. Cette proposition de Pigé (2011) corrobore ainsi les propos de l'IAASB.

Le jugement professionnel est au cœur des normes d'audit. La NEP 200 'Principes applicables

¹⁴ IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board (2011). *Audit quality, an IAASB perspective*: <http://www.ifac.org>.

à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes' indique que « *tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés* ». La NEP 315 'Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives' souligne que « *la prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit* ».

Toutefois, Miledi et Pigé (2013) soulignent que le jugement professionnel a fait l'objet de peu de travaux académiques. Ils ont quant à eux interrogé vingt-deux auditeurs signataires afin de recueillir leur ressenti sur l'importance du jugement professionnel en audit et les facteurs qui le conditionnent. La plupart des auditeurs interrogés confirment l'importance du jugement professionnel et par conséquent la dimension humaine de l'audit. Il ressort par ailleurs des entretiens que ce jugement est influencé par différents facteurs, notamment la pression économique subie par l'auditeur du fait de sa relation commerciale avec l'entreprise auditée, la personnalité de l'auditeur et donc la dimension subjective du jugement et enfin le contexte de travail de l'auditeur. C'est la subjectivité de l'exercice du jugement qui va expliquer que deux auditeurs ne prendront pas nécessairement la même décision face à une situation similaire même si, globalement, les auditeurs soulignent qu'ils cherchent à obtenir un consensus en consultant leurs pairs.

Le jugement professionnel introduit donc une part d'humain et de subjectivité dans la mission de l'auditeur et la rend ainsi complexe, tout du moins impossible à encadrer strictement par des normes. Toutefois l'existence du Code de déontologie permet de limiter voire d'éviter toute subjectivité afin de garantir l'intérêt général que représente leur profession.

Le contexte de l'audit étant décrit, la deuxième section a pour objectif de préciser les termes philosophiques que nous utiliserons tout au long de notre travail doctoral. Il nous semble important, en effet, d'effectuer un travail de clarification des termes 'éthique', 'morale' et 'déontologie' souvent employés indifféremment dans les travaux de recherche en audit.

SECTION 2. Ethique, morale et déontologie : clarification des termes employés dans la recherche

Le terme ‘éthique’ est aujourd’hui très largement utilisé dans le langage commun. Longtemps réservé aux philosophes, il est désormais employé par tous, en tant que nom commun (on parle alors de l’éthique) ou en tant qu’adjectif qualificatif (on peut parler de comportement éthique par exemple). Dans les recherches en sciences de gestion, et plus particulièrement en audit, ce terme a été largement mobilisé sans pour autant être défini au préalable. Il n’est d’ailleurs généralement pas différencié du terme ‘morale’ et l’on voit par exemple des travaux faisant référence au processus de décision morale ou éthique tout en s’appuyant sur les mêmes cadres théoriques. En philosophie morale, certains considèrent que ces deux termes, d’origine étymologique équivalente, ont la même signification. Mais pour d’autres, ces deux termes doivent être distingués. Notre objectif n’étant pas de réaliser une analyse approfondie de l’éthique et de la morale, nous nous contenterons d’en clarifier le sens sans pour autant remonter systématiquement aux textes philosophiques d’origine. Il nous semble toutefois important de conduire cette analyse afin de proposer une définition claire qui guidera la suite de nos travaux (1.).

Par ailleurs, l’audit étant exercé dans le cadre d’une profession réglementée, soumise à un Code de déontologie, nous préciserons également le sens du terme ‘déontologie’ (2.).

1. Ethique et morale

Le terme ‘éthique’ est d’origine grecque (‘ethos’) alors que la ‘morale’ est un terme latin (‘moralis’) proposé par Cicéron pour traduire le mot grec ‘éthique’. Dans les deux cas il signifie ‘mœurs’, à savoir habitudes d’une société, d’un individu ou comportement social. L’origine étymologique des deux termes ne permet donc pas de les distinguer.

Les philosophes anglo-saxons considèrent en général que les deux termes, dont l’étymologie est équivalente, sont synonymes. Ceci explique sans doute que dans les travaux de recherche anglo-saxons, les auteurs emploient indifféremment les termes ‘éthique’ et ‘morale’. Les philosophes continentaux s’attardent quant à eux sur cette distinction.

Canto-Sperber et Ogien (2013, p. 7) considèrent qu’il « *ne faut pas exagérer la différence de*

sens entre ces termes qui peuvent être dans la plupart des cas employés indifféremment ». La morale désignerait « *l'héritage commun des valeurs universelles qui s'appliquent aux actions des hommes* ». Il s'agit principalement de normes liées au bien ou au mal qui permettent de qualifier ces actions. L'expression particulière de ces valeurs dans un contexte professionnel constitue la morale professionnelle. Cette morale professionnelle devrait permettre de tenir compte des intérêts de toutes les parties, y compris des individus non professionnels et de résoudre d'éventuels dilemmes. Ces valeurs professionnelles sont généralement diffuses et intériorisées, contrairement à la déontologie. Elles se traduisent par l'approbation ou non des comportements, des décisions, des actions, dans le cadre professionnel. L'éthique désignerait alors « *le domaine plus restreint des actions liées à la vie humaine* ».

Selon Mercier (1997, p. 17), la morale correspond à « *l'ensemble des principes à dimension universelle, normative, inconditionnelle, voire dogmatique, fondée sur la discrimination entre le bien et le mal. [...] La morale caractérise donc des règles imposées par une autorité à l'ensemble des membres de la société* ». L'éthique, quant à elle, renvoie à l'ensemble des « *règles particulières [...] basées sur la distinction entre le bon et le mauvais. L'éthique désigne donc des valeurs adoptées librement par un individu* ».

Ricœur (2004, p. 689) établit une distinction relativement opérationnelle de l'éthique et de la morale. D'après lui, les philosophes ne s'accordent pas sur le rapport entre les deux termes mais ils conviennent de la nécessité de disposer des deux. La morale a une double fonction, « *celle de désigner, d'une part, la région des normes, autrement dit des principes du permis et du défendu, d'autre part, le sentiment d'obligation en tant que face subjective du rapport d'un sujet à des normes* ». L'éthique doit être située par rapport à la morale et Ricœur distingue ainsi l'éthique antérieure, qui se situe en amont de la morale et l'éthique postérieure qui se situe en aval. L'éthique antérieure vise à enraciner les normes dans la vie et le désir, l'éthique postérieure vise à les insérer dans la pratique. Ainsi l'éthique désigne « *l'amont et l'aval du royaume des normes* ». L'éthique englobe ainsi à la fois l'éthique fondamentale (éthique antérieure) et l'éthique appliquée (éthique postérieure). C'est ainsi que lorsque nous parlons d'éthique, nous faisons tantôt référence à une réflexion sur les normes, tantôt à des situations pratiques telles que l'éthique des affaires.

L'éthique fondamentale se décline elle-même entre la méta-éthique et l'éthique normative. La méta-éthique a dominé la philosophie morale au cours des cinquante premières années du XXème siècle. Elle porte sur l'étude des concepts fondamentaux de l'éthique tels que le bien ou le juste. L'éthique normative vise à répondre à la question 'que faudrait-il faire?' en

s'appuyant sur les théories morales qui définissent à la fois le système éthique (qu'est-ce que le bien ?) et la procédure de décision rationnelle qui justifie l'acte. Les théories morales peuvent être scindées entre les approches déontologiques, conséquentialistes et téléologiques. Selon l'approche déontologique, représentée par l'éthique kantienne, une action est morale quand elle est accomplie par devoir, quand elle correspond à ce qui doit être fait. Dans l'approche conséquentialiste, dominée par le courant utilitariste, une action est morale si elle permet le bien être du plus grand nombre. Cette recherche du bonheur pour le plus grand nombre est une obligation. Ce sont donc les conséquences qui comptent dans cette appréciation. La perspective téléologique, quant à elle, correspond à une orientation morale qui permet à la personne de tendre vers quelque chose. Elle place l'accent sur le caractère et la personnalité des individus. L'éthique de la vertu en est la figure de proue. Cette éthique aristotélicienne a été reprise à la fin des années cinquante par le courant anglo-saxon, notamment par MacIntyre (1981). Selon Canto-Sperber et Ogien (2013, p. 52), « *les vertus, désignées comme les dispositions du caractère moral du sujet ou comme les formes d'orientation de sa volonté, permettent l'accomplissement du bien de l'agent qui est un bien proprement humain* ».

L'éthique appliquée est définie par Parizeau (2004, p. 695) comme une éthique qui « *met l'accent sur la résolution pratique. L'importance est donnée ici au contexte, à l'analyse des conséquences, à la prise de décision* ». On parle ainsi d'éthique médicale, de bioéthique, d'éthique des affaires voire d'éthique professionnelle. Nous nous intéressons ici plus particulièrement à l'éthique professionnelle. Certaines professions, notamment celle des auditeurs, sont soumises à un Code de déontologie qui régit la profession, lui fournit un cadre ainsi que des valeurs et des règles à respecter. Certains cabinets disposent également de Codes d'éthique développés en interne. Selon Parizeau (2004, p. 696), « *l'éthique professionnelle dépasse ce cadre et s'interroge plus largement sur le rôle social de la profession, ses responsabilités, sa fonction, ses buts, son attitude face aux risques et à l'environnement, etc. [...] Elle vise la clarification du dilemme éthique dans le but de fournir des avenues normatives, voire des solutions précises* ».

Dans le cadre de notre thèse, nous travaillons sur l'éthique des auditeurs et non sur la morale au sens philosophique du terme. Selon Ricœur (2004), l'éthique fait à la fois référence à l'éthique fondamentale, lorsqu'il s'agit de répondre à la question 'que faudrait-il faire ?', et à l'éthique appliquée, lorsqu'il s'agit de résoudre des dilemmes dans un contexte particulier. Dans le cadre de leur mission, les auditeurs sont souvent confrontés à des situations de prise de décisions délicates qui nécessitent de mobiliser à la fois l'éthique fondamentale et l'éthique

appliquée.

2. Déontologie

Le terme ‘déontologie’ a été créé par Jeremy Bentham dans son ouvrage publié en 1834, ‘Deontology or the Science of Morality’. Le terme contient le préfixe ‘ déon’ qui provient du grec ‘deonta’ et signifie devoir ou ce qu’il faut faire et le suffixe ‘logie’ du grec ‘logos’ qui désigne l’étude, la science. Il désigne aujourd’hui communément l’étude de ce qu’il convient de faire ou de ne pas faire dans le cadre d’une profession. La déontologie consiste donc en l’ensemble des règles et des devoirs qui régissent une profession. Elle se distingue du courant déontologique de la philosophie morale qui recouvre les éthiques d’inspiration kantienne. L’éthique déontologique considère qu’une action est morale quand elle est accomplie par devoir, quand elle correspond à ce qui doit être fait. Elle prescrit de respecter certaines règles telles que ne pas mentir, ne pas humilier, quelles qu’en soient les conséquences.

La nécessité de la déontologie résulte d’une position dominante des membres d’une profession, du fait de leur compétence ou de leur fonction, sur les usagers qui ont recours à leurs services. L’objectif de la déontologie est donc de réglementer cette relation afin d’éviter toute transgression qui serait passible de sanctions. Cela distingue la déontologie de la morale professionnelle dont la transgression se traduirait plutôt par la désapprobation ou la critique.

Dans le cas des auditeurs, ces règles sont traduites dans un Code de déontologie. Selon Mercier (1997), le rôle d’un Code de déontologie est double : définir une réglementation professionnelle qui englobe à la fois la loi et la morale et définir une éthique professionnelle permettant de garantir l’intérêt général que représente la profession. Mercier (1997) souligne également que la déontologie n’est pas l’éthique. Elle comporte une dimension éthique mais se veut plus pratique et évolutive dans le temps.

Citant Jacques Rojot (1992, p. 188), Mercier (1997, p. 21) synthétise ainsi le lien entre les trois notions que sont la morale, l’éthique et la déontologie : « *La morale, science du bien et du mal, permet de dégager une éthique qui est un art de diriger sa conduite, son comportement, qui s’exprime dans les principes guidant les aspects professionnels de ce comportement : la déontologie* ».

Dans le cadre de notre thèse, nous nous intéressons plus particulièrement au processus de prise de décision de l’auditeur. Ce processus devient une question d’éthique dès lors qu’il porte sur

la bonne façon d'agir, sur un choix entre ce qui est bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste. L'éthique est mobilisée lors d'une prise de décision dès lors que des choix apparaissent. En nous appuyant sur Ricoeur (2004), nous considérons que pour prendre une décision et choisir entre plusieurs alternatives, l'auditeur pourra mobiliser l'éthique antérieure, notamment l'éthique normative afin de déterminer dans quelle mesure sa décision est morale. Est-ce en respectant les règles (vision déontologique) ou en satisfaisant le plus grand nombre (vision conséquentialiste) ? Il pourra aussi faire référence à l'éthique postérieure, notamment l'éthique professionnelle, qui lui dictera le comportement à suivre en fonction des circonstances. Ainsi la décision de l'auditeur mobilisera l'éthique à plusieurs niveaux. L'auditeur devra également respecter le Code de déontologie de la profession ainsi que, le cas échéant, le Code d'éthique de son cabinet.

SECTION 3. Prise de décisions et dilemmes éthiques

Dans cette section, nous proposons de définir précisément l'objet de notre étude. En effet, notre travail doctoral porte sur les décisions éthiques des auditeurs. Nous expliquons, dans un premier temps, ce que nous entendons par décisions éthiques en nous référant à la notion de visée éthique de Ricoeur (1990) (1.). Nous analysons ensuite (2.) en quoi et pourquoi les auditeurs peuvent être confrontés à des dilemmes éthiques, notamment dans des cas où ils ne trouvent pas de réponse adéquate à leurs questionnements dans le Code de déontologie.

1. La décision éthique

Ricoeur (1990, p. 1) introduit la notion de visée éthique qu'il définit par trois termes : « *visée de la vie bonne, avec et pour les autres, dans des institutions justes* ». La visée éthique comporte trois composantes selon Ricoeur (1990) : le souci de soi, le souci de l'autre, le souci de l'institution.

Le souci de soi, et non de moi, est le point de départ qui permet à chacun d'avoir conscience de ses actions. Le souci de l'autre, nommé « *sollicitude* » par Ricoeur (1990) ne peut exister sans le souci de soi parce que respecter l'autre nécessite que son existence ait autant d'importance que la mienne. Enfin l'institution permet au soi et à l'autre de cohabiter, aux relations humaines de durer. Ricoeur (1990, p. 3) la définit comme « *un vivre-ensemble organisé* ».

Il nous semble ainsi pertinent de parler de décision à visée éthique dans le cas de l'auditeur. **La décision a une visée éthique dès lors qu'elle porte sur ce qui est perçu comme bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste, pour soi et pour les autres, dans le cadre d'une institution représentée par la profession comptable et l'ensemble de ses règles.** Le soi introduit une part de subjectivité dans la décision, l'autre la prise en compte des interlocuteurs et l'institution la prise en considération des tiers. Ce n'est qu'en considérant ces trois éléments que la décision peut avoir une portée éthique.

Toutefois, la prise en considération de ces trois éléments (soi, les autres, l'institution) peut poser à l'auditeur de véritables dilemmes. En effet, il n'est pas toujours aisé pour l'auditeur de satisfaire toutes les parties dans la mesure où leurs valeurs ne sont pas toujours alignées. Après avoir défini un dilemme éthique, nous préciserons les circonstances qui conduisent les auditeurs à être régulièrement confrontés à ce type de situation, notamment lorsque la prise en compte de soi ou des autres génère des conflits avec le droit et notamment avec le Code de déontologie.

2. Les dilemmes éthiques en audit

Le terme dilemme vient du grec dilemma, de *dis-*, en deux, et *lêmma*, argument, qui signifie argument à deux fins. Dans les débats contemporains, il est souvent question de dilemmes éthiques, également dénommés conflits de valeurs. Il s'agit de situations où des valeurs entrent en opposition et rendent les décisions difficiles.

Dans une perspective purement déontologique ou utilitariste, il n'existe pas de dilemme éthique. Pour Kant (1785), « *le devoir implique le pouvoir et exclut toute possibilité de dilemme moral* ». L'action est guidée par le devoir. En respectant ses obligations, il ne saurait y avoir de dilemme. C'est la conception officielle et réglementaire qui prévaut au sein de la profession comptable. Il est attendu de l'auditeur qu'il mette en œuvre les règles et méthodes qui s'imposent à sa profession. L'auditeur n'est pas censé mettre en œuvre son jugement personnel. Il doit simplement appliquer les règles. Ainsi, il ne peut y avoir de dilemme éthique. En ce sens, Noël Lemaitre et Krohmer (2010, p. 94) indiquent que les Big Four définissent la compétence éthique des auditeurs comme la stricte application des règles et procédures en vigueur. Ces auteures soulignent ainsi que « *tandis que les cabinets d'audit entreprennent de recruter de jeunes diplômés en valorisant leur esprit critique, leur responsabilité et leur sens de l'initiative, la gestion des compétences éthiques repose essentiellement sur un système de contrôle formaliste*

direct visant à imposer un strict respect des règles et des procédures. Ce décalage peut être à l'origine du fort turnover qui caractérise le management des ressources humaines dans les Big Four ».

A l'opposé, dans une perspective utilitariste, la quête du bonheur permet de résoudre tous les dilemmes. Selon Mill (1988, p. 36), « *si l'utilité est la source ultime des obligations morales, elle peut être invoquée pour décider entre elles quand leurs exigences sont incompatibles* ».

Toutefois, il est reconnu que les perspectives déontologiques et utilitaristes soulèvent aussi des dilemmes. En ce sens, Weber (1919) indique qu'il « *n'existe aucune éthique au monde qui puisse négliger ceci : pour atteindre des fins 'bonnes', nous sommes la plupart du temps obligés de compter avec, d'une part des moyens moralement malhonnêtes ou pour le moins dangereux, et d'autre part la possibilité ou encore l'éventualité de conséquences fâcheuses. Aucune éthique au monde ne peut nous dire non plus à quel moment et dans quelle mesure une fin moralement bonne justifie les moyens et les conséquences moralement dangereuses* ».

Ainsi, comme le soulignent Tahssain-Gay et Cherre (2012), comment expliquer que dans les entreprises, des managers hésitent entre deux valeurs, en particulier lorsque des considérations humaines entrent en ligne de compte. Pour Williams (1990 et 1994), le dilemme éthique est en fait un conflit insoluble car il provient de l'opposition entre des obligations équivalentes. Un dilemme éthique peut se définir comme un choix difficile entre deux possibilités morales équivalentes. Aucune des deux n'est supérieure à l'autre. Satisfaire à l'une revient à renoncer à l'autre et conduit à un double comportement : éthique et non-éthique. Dans cette perspective, nous en retenons la définition de Noël Lemaitre et Krohmer (2010, p. 79) : « ***un dilemme éthique est une situation où le libre-arbitre d'un individu est mis à mal. La nécessité de décider entre plusieurs alternatives devient coûteuse, parce que chaque alternative possible conduirait à appliquer des principes distincts voire contraires, mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents*** ».

Pour les auditeurs, les sources de dilemmes sont nombreuses. La situation dans laquelle se trouve l'auditeur légal est à la fois complexe et singulière. Il exerce une mission d'intérêt public au sein d'une entreprise privée. L'auditeur est le garant de la fiabilité de l'information financière auprès de différentes parties prenantes de l'entreprise auditée : les actionnaires, les créanciers, les salariés, les organismes règlementaires, les investisseurs, etc... Mais il représente également son cabinet qui lui impose certaines contraintes, budgétaires par exemple, et l'encourage à maintenir de bonnes relations avec son client, l'entreprise auditée. Enfin, il représente la profession et le référentiel qui l'encadrent. A cela s'ajoutent, en tant qu'être humain, ses

caractéristiques personnelles liées à son vécu, son expérience, sa formation, son éducation.

Dans ce contexte, l'auditeur va être confronté à différents points de vues et objectifs et sera sans doute ainsi conduit à mobiliser son éthique tout au long du processus d'audit pour résoudre des dilemmes. En particulier, l'auditeur peut être confronté à des situations où ce qui est juste ou bien au sens de la loi et des règlements ne lui semble pas l'être pour soi ou pour les autres. Dans ces situations, l'auditeur mobilise des valeurs qui semblent être en conflit avec le droit, par exemple le Code de déontologie de la profession.

L'audit légal est en effet encadré par des lois et des règlements. L'auditeur se doit d'appliquer et faire appliquer les lois. A ce titre, il prête serment devant la cour d'appel dont il relève et exprime le serment suivant : « je jure d'exercer ma profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois ». Comme le souligne Gaa (1992), lorsque l'auditeur s'engage dans cette profession, il reconnaît ce cadre légal et réglementaire comme une référence à faire respecter. Dans ce contexte, tout comme Charpateau (2009), notre analyse des décisions des auditeurs fait référence aux choix effectués par les auditeurs au regard de ce que la profession attend d'eux d'un point de vue légal et réglementaire.

Toutefois, nous ne pouvons ignorer que, dans certaines circonstances, le droit peut être transgressé pour plusieurs raisons. La première peut bien entendu provenir d'une intention frauduleuse. Il existe toutefois bien d'autres raisons ne relevant pas pour autant d'une telle intention. Il peut s'agir, notamment, de la difficulté d'appliquer le droit à un cas particulier, ce qui nécessite parfois d'interpréter la règle. Il se peut, par exemple, que l'auditeur ne trouve pas de réponse à ses questions dans les textes réglementaires et légaux parce la problématique à laquelle il est confronté dans un contexte particulier n'y est pas précisément traitée. Il se peut, également, que l'auditeur ignore la règle qui doit être appliquée, par manque d'information et/ou de compétence sur le sujet. Nous verrons ultérieurement que nous avons veillé à ne pas nous trouver dans ce cas de figure dans l'expérimentation que nous avons conduite (la règle est rappelée systématiquement au début de chaque cas) ni dans la partie qualitative de nos travaux (seuls des auditeurs expérimentés ont été interrogés). Enfin, il se peut que l'auditeur, ne trouve pas de réponse à ses questions dans les textes légaux et réglementaires parce que leur application le conduirait à prendre des décisions contraires à d'autres valeurs. Dans ce cas, l'auditeur est confronté à un véritable dilemme éthique puisqu'il doit décider entre appliquer et respecter le droit et appliquer et respecter d'autres valeurs dès lors qu'elles seraient en contradiction.

Prat dit Hauret (2007) a recueilli le témoignage d'auditeurs ayant été confrontés à des dilemmes éthiques, notamment des cas de révélation de faits délictueux au procureur de la République.

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

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

Ces travaux montrent que dans certaines situations, qui peuvent être par exemple des situations de faits délictueux, il peut être délicat, pour l'auditeur, de faire une révélation au procureur de la République. Les auditeurs peuvent transgresser la loi, rompre le contrat juridique, pour des raisons humaines. Aucune décision n'est idéale, chaque alternative conduisant soit à délaissier des valeurs personnelles soit à faire obstacle au droit. En ce sens, il s'agit bien de dilemmes éthiques.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Le premier objectif de ce chapitre était de présenter le contexte de notre recherche : l'audit financier légal en France. Dans le cadre de sa mission, l'auditeur certifie les comptes des entreprises (clients). La loi lui confère également d'autres obligations en vue de protéger les tiers et l'entité auditée. En particulier, il doit révéler au procureur de la République tout fait délictueux dont il aurait connaissance. Par ailleurs, s'il estime que la continuité d'exploitation de l'entité est compromise, il doit mettre en œuvre une procédure d'alerte qui vise à sensibiliser progressivement les dirigeants, les organes d'administration, les actionnaires et le cas échéant le président du tribunal de commerce aux difficultés que traverse l'entreprise afin que les mesures correctrices nécessaires soient mises en œuvre. Quelle que soit sa mission, l'auditeur doit faire preuve de jugement professionnel. Ce jugement professionnel introduit une dimension humaine qui ne peut être ignorée et rend la prise de décision plus complexe, impossible à encadrer totalement malgré l'existence de lois et règlements, notamment d'un Code de déontologie spécifique à la profession. Le non-respect de ces textes peut être lourd de conséquences pour l'auditeur qui engage sa responsabilité civile, pénale et disciplinaire dans le cadre de la mission qui lui incombe.

Le second objectif était de préciser les termes philosophiques utilisés dans notre travail doctoral. Nous nous appuyons sur Ricœur (2004) pour définir l'éthique par rapport à la morale. L'éthique se situe en amont et en aval de la morale définie comme l'ensemble des normes qui définissent le bien et le mal. L'éthique englobe ainsi à la fois l'éthique normative (éthique antérieure) et l'éthique appliquée (éthique postérieure). La prise de décision devient une question d'éthique lorsqu'elle porte sur la bonne façon d'agir. L'auditeur mobilise l'éthique antérieure, notamment l'éthique normative afin de déterminer dans quelle mesure sa décision est morale : en respectant les règles (vision déontologique) ? En satisfaisant le plus grand nombre (vision utilitariste) ? L'éthique postérieure, notamment l'éthique professionnelle, lui permet de déterminer le comportement à suivre en fonction des circonstances. L'auditeur doit également respecter le Code de déontologie de la profession ainsi que, le cas échéant, le Code d'éthique de son cabinet.

Enfin, en nous référant à la notion de visée éthique de Ricœur (1990), nous précisons les contours de la décision éthique. La décision de l'auditeur comporte une visée éthique dès lors qu'elle porte sur ce qui est perçu comme bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste, pour soi et pour les autres, dans le cadre d'une institution représentée par la profession comptable et l'ensemble de ses règles. Cette définition englobe toutes les parties prenantes, l'auditeur, l'entité auditée, les tiers et le cadre institutionnel dans lequel l'auditeur accomplit sa mission. Elle met

ainsi en exergue la difficulté que peut avoir l'auditeur à tenir compte de chaque composante, le confrontant ainsi à des dilemmes éthiques. Une revue des travaux en audit sur ce thème montre que les auditeurs sont notamment confrontés à des dilemmes qui résultent d'un conflit entre leurs valeurs personnelles et le droit.

CHAPITRE 2 – LES FONDEMENTS THEORIQUES ET LES HYPOTHESES DE RECHERCHE

INTRODUCTION DU CHAPITRE 2

Ce chapitre a pour objectif de présenter les fondements théoriques de notre recherche ainsi que nos hypothèses de recherche.

Dans une première section (Section 1) nous présentons les travaux théoriques relatifs au processus de décision éthique et nous faisons appel à la psychologie morale afin de l'analyser. Beaucoup de travaux font référence à la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) et à l'instrument de mesure du niveau de développement moral élaboré par Rest (1979) sur la base de cette théorie. A la suite des travaux de Kohlberg (1969), de nombreux chercheurs ont modélisé le processus de décision éthique. Le modèle théorique que nous proposons de retenir dans notre thèse s'inscrit parmi les modèles rationnels de la décision éthique.

Dans une deuxième section (Section 2), nous effectuons une revue de la littérature portant spécifiquement sur notre objet de recherche : l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique. Cette littérature peut être scindée en deux : certains analysent l'effet d'une formation sur le niveau de développement moral alors que d'autres s'intéressent, comme nous, aux effets produits par le cours d'éthique sur les étapes du processus de décision éthique.

L'ensemble de ces travaux nous permet de développer nos hypothèses de recherche (Section 3) quant à l'influence d'un cours d'éthique sur les étapes du processus de raisonnement éthique et sur l'appréciation de l'intensité morale du dilemme éthique, dans le contexte de l'audit.

Bien que nous n'ignorons pas la distinction entre 'éthique' et 'morale' (voir chapitre 1, Section 2), dans ce chapitre, nous précisons que nous utiliserons indistinctement les deux termes afin de rester fidèles aux termes employés par les auteurs auxquels nous faisons référence et qui, généralement, ne tiennent pas compte de cette distinction.

SECTION 1. Le cadre théorique du processus de décision éthique

Notre travail doctoral a pour objectif d'étudier l'effet d'une formation sur le processus de prise de décision des auditeurs lorsqu'ils sont confrontés à des dilemmes éthiques. Nous nous intéressons donc au comportement individuel de l'auditeur. De ce fait, nous faisons appel à la psychologie, plus particulièrement à la psychologie morale. Il existe de nombreux modèles de prise de décision éthique basés sur la psychologie morale. Sonenshein (2007) précise que ce sont les approches dites rationnelles de la décision éthique qui sont les plus utilisées, en particulier du fait de l'absence de théories alternatives pertinentes. Ces modèles cherchent à expliquer comment est prise la décision au niveau individuel. Dans une perspective rationnelle, l'individu raisonne selon un séquençage identifiable, en mobilisant des théories morales abstraites et en étant capable d'évaluer un certain nombre de données nécessaires aux décisions telles que leur portée ou leurs conséquences. Bien que critiquées, en particulier pour leur caractère simplificateur, ces théories sont largement utilisées dans de nombreux domaines, notamment en audit. Sonenshein (2007) considère que la force de ces modèles provient du fait qu'ils soient clairs et testables. On leur reproche toutefois d'être simplificateurs et de ne pas prendre en considération certaines variables, par exemple les émotions ou l'intuition de l'individu.

Dans le cadre de notre travail doctoral, nous avons recours à un modèle de raisonnement moral afin d'évaluer l'effet de la formation. Notre objectif n'est pas de modéliser au mieux le raisonnement mais de disposer d'un outil méthodologique adapté, destiné à analyser l'impact de la formation. Les théories rationnelles nous semblent être en adéquation avec ce besoin et leur utilisation dans la plupart des travaux en audit conforte notre analyse. Aussi, après avoir présenté la théorie du développement moral cognitif sur laquelle sont fondés la plupart des modèles rationnels de décision éthique (1.), nous effectuons, dans cette section, une revue des théories rationnelles du processus de décision éthique (2.) afin de parvenir au choix d'un cadre théorique adapté aux besoins de notre étude (3.)

1. La théorie du développement moral cognitif

Dans le cadre de notre travail doctoral, nous mobilisons des travaux dans le champ de la psychologie morale. Nous souhaitons en effet analyser le processus de raisonnement de l'auditeur dans le contexte de dilemmes éthiques. La psychologie morale analyse les étapes psychologiques qui permettent à l'individu de porter un jugement moral dans une situation donnée. Pour Flanagan (2004, p. 1581), « *la psychologie morale, ce que Kant nomme 'l'aspect empirique de la morale', peut nous apprendre ce que les individus pensent qu'il faut faire, ce qu'ils considèrent comme bien et mal, leur opinion sur ce qui fait une bonne personne* ».

Au sein de la psychologie morale, la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) occupe une place prépondérante. Bègue (1998) indique que trente ans plus tard, le modèle de Kohlberg a déjà été utilisé plus de 5 000 fois dans des domaines assez divers, notamment en sciences de gestion. Après avoir présenté la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969) (a.), nous décrivons l'instrument de mesure du niveau de développement moral élaboré par Rest (1979) utilisé dans la plupart des travaux de recherche en audit sur ce sujet (b.).

a. Les six stades de développement moral de Kohlberg (1969)

Kohlberg (1969) fonde son approche sur le modèle de Piaget (1932) relatif au développement cognitif de l'enfant. Piaget possède une vision déontologique de l'éthique et de la morale. Il s'agit de respecter la règle. Il étudie donc l'attitude de jeunes garçons vis-à-vis de la règle. Au fur et à mesure des années, l'enfant passerait d'une situation d'hétéronomie à une situation d'autonomie à l'égard de la règle morale. Son développement moral traverse des phases successives. Au départ, l'enfant accepte les règles, généralement dictées par les parents et n'a d'autre choix que d'obéir ou sinon, d'être puni. Puis vers dix ou 11 ans, l'enfant devient petit à petit plus autonome et commence à prendre du recul par rapport aux règles imposées, à les critiquer et à tenter d'inférer sur elles.

L'objectif initial de Kohlberg (1969) était d'étendre le modèle de Piaget (1932) aux adultes. Son approche est donc également déontologique, il s'intéresse plus particulièrement à des situations de conflits de droits ou à des préoccupations de justice. En analysant les résultats d'une expérimentation basée sur des jeunes adolescents à qui il était demandé de résoudre des

dilemmes moraux, Kohlberg (1969) a distingué six stades de développement moral inscrits dans trois niveaux. Le premier niveau est le niveau pré-conventionnel. A ce niveau, l'individu est avant tout préoccupé par les conséquences de ses actes, notamment les récompenses et punitions qui en résultent et par son intérêt personnel. Ce niveau englobe deux stades. Le stade un est celui de l'obéissance absolue : la règle est obligatoire et il s'agit de la respecter pour ne pas être puni. Le stade deux est celui de l'individualisme. Le respect des règles permet de mener une vie sans conflit. Au deuxième niveau, dit conventionnel, l'individu se préoccupe et se conforme avant tout aux attentes d'un groupe (la famille, les pairs) voire de la société et met de côté ses intérêts personnels. Ce niveau comporte également deux stades : le stade trois où l'individu fait ce que ses proches (famille, entourage) attendent de lui puis le stade quatre où la conscience du système social l'incite à contribuer au maintien de l'ordre social. Au dernier niveau, dit post-conventionnel, l'individu fait référence à des principes universels si bien qu'il est capable de prendre des décisions contraires aux règles dès lors qu'un besoin de justice l'exige. Ce niveau se décline en deux stades : le stade cinq où l'individu peut transgresser la règle, considérée comme un contrat social, pour un bien supérieur et le stade six, que Kohlberg qualifie d'hypothétique, qui correspond aux principes éthiques librement choisis par l'individu en vertu de l'impératif catégorique.

Tableau 1. Niveaux de développement moral cognitif selon Kohlberg (1969)

Niveau	Stade	Principes guidant le respect de la règle
Niveau pré-conventionnel	Stade 1	Sanctions et récompenses
	Stade 2	Intérêt personnel
Niveau conventionnel	Stade 3	Approbation des proches
	Stade 4	Ordre social
Niveau post-conventionnel	Stade 5	Contrat social
	Stade 6	Impératif catégorique

Ce modèle théorique, bien que critiqué, domine encore largement l'enseignement de la psychologie morale. Les critiques qui lui sont adressées tiennent principalement au fait qu'aucune transgression d'une étape n'est admise dans le modèle. L'individu ne peut sauter aucune étape dans son développement moral. Il lui est également reproché de ne pas étudier le lien entre la pensée et l'action. Enfin cette théorie étant basée sur l'idée de justice, certains considèrent qu'elle fait davantage référence à un raisonnement de justice qu'à un raisonnement moral.

En 1979, Rest a élaboré un instrument de mesure du niveau de développement moral cognitif, le Defining Issue Test (DIT), qui permet de rendre opérationnelle la théorie de Kohlberg.

b. Le Defining Issue Test (DIT) de Rest (1979)

Rest (1979) a développé un instrument de mesure, le Defining Issue Test (DIT), permettant d'évaluer le niveau de développement moral cognitif d'un individu. Cet instrument consiste en un questionnaire à choix multiples. Six dilemmes éthiques sont présentés. La première situation, par exemple, s'appelle 'Heinz et le médicament'. Il s'agit d'une femme gravement malade dont le traitement nécessite un médicament très spécifique, découvert par un pharmacien, et très coûteux. Son époux n'a pas les moyens financiers pour le lui procurer et après avoir tenté différentes alternatives (emprunt, négociation du prix), il envisage de le voler au pharmacien. La première étape du questionnaire consiste à prendre une décision. Dans le cas de 'Heinz et le médicament' il s'agit de décider si Heinz devrait voler le médicament. Dans un second temps, le test consiste à classer, par ordre de priorité, douze critères qui ont conduit à la décision. Dans le cas présenté, ces critères font référence au respect de la loi, à l'amour entre époux, au risque de condamnation, à l'entraide, aux bienfaits pour la société, aux droits du pharmacien pour protéger sa découverte, etc. Le test permet de calculer un score basé sur l'importance relative que l'individu attribue à des critères de décision correspondant au stade post-conventionnel de Kohlberg. Le score ainsi obtenu, appelé score P, varie entre 0 et 95. Il permet de déterminer le niveau de développement moral cognitif de l'individu. Si le score P est inférieur à 27, l'individu se situe au niveau pré-conventionnel. S'il est compris entre 27 et 41, il se situe au niveau conventionnel. Enfin, s'il est supérieur à 41, son niveau de développement moral cognitif est considéré comme post-conventionnel.

Une majorité des travaux en audit sur les décisions éthiques utilisent le DIT de Rest (1979), soit pour mesurer l'incidence de certains facteurs sur le raisonnement éthique de l'auditeur, soit pour nuancer les résultats obtenus selon le niveau de développement moral cognitif de l'auditeur.

Dans certains travaux, le développement moral cognitif est la variable expliquée, mesurée à l'aide du DIT de Rest (1979). Dans cette perspective, Eynon *et al.* (1997) analysent le niveau de développement moral cognitif d'auditeurs américains exerçant dans des petits cabinets. Ils concluent qu'ils présentent un niveau de développement moral plus faible que celui des auditeurs des grands cabinets internationaux, influencé par l'âge, le genre et les idées socio-politiques. Une formation à l'éthique durant leur formation supérieure permet toutefois d'accroître ce niveau. Abdolmohammadi *et al.* (2003) montrent que les grands cabinets d'audit ont tendance à recruter des auditeurs présentant un style cognitif présentant les deux caractéristiques suivantes. Le recueil d'informations s'effectue sur une base sensorielle plutôt qu'intuitive c'est-à-dire que les auditeurs, dans ces cabinets, se basent sur des faits objectifs. L'information est ensuite traitée sur la base d'un raisonnement logique plutôt qu'affectif. Les auteurs montrent que ces caractéristiques cognitives sont associées à un niveau de raisonnement moral cognitif relativement faible, quel que soit le genre de l'auditeur. Dans le contexte français, Prat dit Hauret (2003) estime que 28% des auditeurs interrogés dans le cadre de son étude ont un niveau de développement moral cognitif pré-conventionnel, 42% se situent au niveau conventionnel et 30% au niveau post-conventionnel. Par ailleurs, les auditeurs les plus indépendants sont ceux qui présentent un niveau de développement moral cognitif conventionnel.

Dans d'autres travaux, le développement moral cognitif est une variable explicative mesurée à l'aide du DIT de Rest (1979). Ponemon (1992) étudie un comportement dysfonctionnel de l'auditeur (la sous-déclaration du temps passé pour réaliser la mission d'audit) et conclut que ce comportement est systématiquement lié au niveau de développement moral de l'auditeur. Les auditeurs dont le niveau de développement moral cognitif est faible sont ceux qui ont le plus tendance à sous-déclarer le temps dévolu à la mission. Tsui et Gul (1996) analysent l'effet du locus de contrôle sur la propension de l'auditeur à céder aux demandes de l'entreprise auditée dans une situation de conflit d'audit, selon son niveau de raisonnement moral. Pour Rotter (1966), le locus de contrôle correspond à la mesure selon laquelle l'individu pense maîtriser les événements de la vie. Les personnes croyant que leur performance ou leur sort dépendent surtout d'eux-mêmes ont un locus de contrôle interne. Celles persuadées du contraire (c'est-à-dire que l'issue est avant tout déterminée par des facteurs extérieurs, hors de leur influence) ont

un locus de contrôle externe. Sur la base d'une expérimentation conduite auprès de 80 auditeurs à Hong Kong, Tsui et Gul (1996) montrent que l'attitude des auditeurs envers leur client ne diffère pas selon leur niveau de raisonnement moral si leur locus de contrôle est interne. En revanche, ceux dont le locus de contrôle est externe et dont le niveau de raisonnement éthique est élevé sont plus indépendants que ceux dont le niveau de raisonnement moral est faible. Enfin, selon Gul *et al.* (2003), il existe une relation négative entre le niveau de raisonnement moral cognitif des auditeurs chinois et la probabilité d'adopter un comportement non éthique. Cette relation est toutefois moins significative lorsque l'auditeur perçoit un risque d'être détecté lors de ses agissements.

Par ailleurs, à la suite des travaux de Kohlberg (1979), se sont développés les modèles rationnels de la décision éthique. Ils expliquent le processus de prise de décision individuelle. Afin de déterminer le modèle le plus approprié à notre travail de recherche, nous effectuons une revue chronologique des principaux modèles. Le tableau 2 (p. 84) permet de synthétiser les cadres théoriques disponibles et vient justifier notre choix du modèle de Jones (1991).

2. Les modèles rationnels de décision éthique

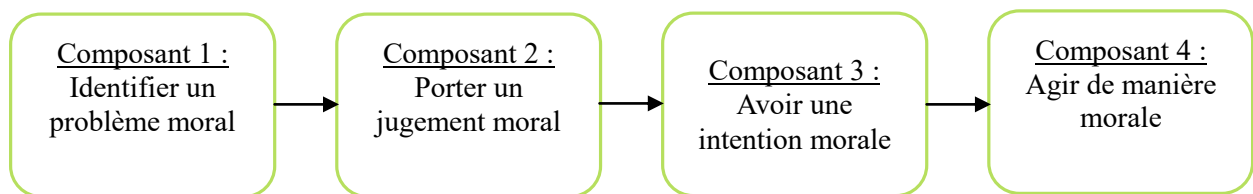
a. Le modèle fondateur de Rest (1986)

Rest (1986) a développé un modèle sur le processus de raisonnement moral qui a été très largement utilisé dans le contexte de l'audit. Rest (1986) définit la morale comme une valeur sociale liée à la façon dont, d'une part, les êtres humains coopèrent et coordonnent leurs activités afin de renforcer le bien-être humain et d'autre part jugent les conflits d'intérêts personnels. Selon lui (1986), le raisonnement moral comporte quatre composants (Figure 1). Dans un premier temps, l'individu doit être capable d'identifier que la situation comporte un problème moral (Composant 1). Si l'individu n'a pas conscience de l'existence d'un problème, il ne mettra pas en place les étapes cognitives suivantes. Cette étape est donc fondamentale. Pour cela, l'individu doit être capable d'identifier, dans la situation rencontrée, les différentes actions envisageables, les personnes concernées et l'impact possible sur leur bien-être. Dans un deuxième temps, il porte un jugement sur l'action à entreprendre en indiquant l'attitude morale que devrait avoir une personne dans cette situation (Composant 2). Ce jugement est porté en fonction du niveau de développement moral de l'individu (Kohlberg 1969). Selon le stade atteint, l'individu juge ce qui est bien ou mal dans une situation. Il doit ensuite avoir l'intention

d'agir lui-même de manière morale en priorisant les valeurs morales par rapport à d'autres valeurs personnelles (Composant 3). Finalement, la persévérance, la force de son égo et les compétences nécessaires à la mise en œuvre de l'action doivent lui permettre de surmonter les obstacles et d'avoir un comportement moral, en ligne avec son intention (Composant 4). Ces quatre composants constituent le socle de la plupart des modèles de décision éthique. En effet, dans une revue de littérature réalisée entre 1996 et 2003, O'Fallen et Butterfield (2005) ont identifié

174 articles dont la variable dépendante était une des quatre étapes du raisonnement moral de Rest (1986).

Figure 1. Modèle de décision éthique de Rest (1986)



Ce modèle a fait l'objet de certaines critiques, en particulier sur le séquençage des étapes. Rest considère en effet que les quatre étapes de son modèle sont successives et qu'il ne saurait y avoir de retour en arrière. Cette vision, bien que simplificatrice, a toutefois le mérite d'être claire et facile à mettre en œuvre, ce qui explique son utilisation prédominante dans les travaux en audit.

Ce modèle théorique a notamment permis d'identifier les facteurs d'influence de différentes étapes du raisonnement éthique des auditeurs. Par exemple, Chan et Leung (2006) concluent que l'âge et le locus de contrôle ont une influence sur la conscience éthique des auditeurs. En revanche ils n'ont trouvé aucun lien entre le genre ou l'orientation éthique, analysée par référence au degré de relativisme (rejet des règles morales universelles) et d'idéalisme (de bonnes conséquences peuvent toujours être atteintes) de Forsyth (1980), et la conscience éthique. Herron et Gilbertson (2004) analysent si la forme du Code de déontologie a un effet sur le jugement et l'intention éthiques de l'auditeur, dans des situations de décisions liées à l'indépendance. Le Code de déontologie peut être rédigé sous forme de règles, de principes ou une combinaison des deux (tel est le cas du Code de déontologie de la profession aux Etats-

Unis). Herron et Gilbertson (2004) concluent que le code doit être adapté au niveau de développement moral de l'auditeur. Un code fondé sur des règles permet aux auditeurs dont le niveau de développement moral est faible de porter des jugements et d'avoir des intentions davantage en adéquation avec les règles d'indépendance alors que pour les auditeurs dont le niveau de développement moral est élevé, un code fondé sur des principes est plus adapté. Dans le cadre d'une étude auprès d'auditeurs taiwanais, Jeffrey *et al.* (2004) montrent que les auditeurs dont le niveau de développement moral cognitif est faible sont moins enclins à accepter la violation des règles d'éthique professionnelle en présence de menaces de sanctions alors que le jugement moral des auditeurs dont le niveau de développement moral est plus élevé n'est pas affecté par le risque de sanctions. Contrairement à leurs attentes, dans le cadre d'une culture collectiviste (Taiwan), la violation des règles est plus facilement acceptée en faveur d'un ami proche que d'un membre de la famille. Marques et Azevedo-Pereira (2009) analysent le jugement éthique d'auditeurs portugais. Contrairement à d'autres travaux, les auteurs concluent que le jugement des hommes est plus éthique que celui des femmes. En revanche, ni l'âge ni l'orientation éthique ne semblent avoir une influence sur le jugement des auditeurs. Sweeney *et al.* (2010), quant à eux, analysent l'influence de la culture éthique organisationnelle perçue par l'auditeur, dans le cadre de comportements dysfonctionnels induits par une pression liée au temps. Ils montrent qu'une pression à s'engager dans des comportements dysfonctionnels et les messages véhiculés par les personnes qui donnent le ton, influencent le jugement éthique alors que seule la pression a un effet sur l'intention éthique. Pour Conroy *et al.* (2010), c'est l'âge qui influence le plus le jugement éthique. Pierce et Sweeney (2010) concluent qu'être une femme, travailler dans un Big Four ou faire des études dans un domaine autre que le monde des affaires, influence positivement le jugement et l'intention éthiques des auditeurs.

Thorne (2000) a développé un instrument de mesure du jugement moral (nommé raisonnement moral normatif) et de l'intention morale (nommée raisonnement moral délibératoire), en se fondant sur le DIT développé par Rest (1979). Pour Thorne, le DIT permet de mesurer la capacité morale cognitive qui correspond à l'optimum de raisonnement moral dont est capable un individu confronté à des dilemmes de la vie courante. L'instrument qu'elle développe permet de mesurer le raisonnement moral effectif de l'individu confronté à un dilemme éthique dans des situations d'audit. Il s'agit donc d'une mesure du raisonnement éthique professionnel. Il existe en version intégrale (six dilemmes) ou simplifiée (quatre dilemmes). Pour mesurer le jugement moral, la question posée prend la forme suivante : comment l'auditeur, dans cette situation, devrait-il idéalement répondre ? Pour mesurer l'intention éthique, la question est

posée comme suit : comment l'auditeur, dans cette situation, répondrait-il réellement ? Comme dans le DIT de Rest, le questionnaire propose ensuite d'indiquer le degré d'importance accordé à douze critères qui peuvent être pris en considération pour répondre à la question posée et de déterminer par ordre décroissant les quatre critères les plus importants. Le score obtenu varie également entre 0 et 95. Afin de tester son instrument de mesure, Thorne (2000) réalise une étude auprès de 140 étudiants en comptabilité et 286 comptables. Les résultats montrent que le processus de raisonnement moral est similaire entre les étudiants et les comptables, à un niveau inférieur à leur capacité morale cognitive mesurée par le DIT. L'auteure encourage les chercheurs à investiguer les facteurs et approches qui inciteraient les comptables à résoudre les dilemmes éthiques selon leur capacité morale cognitive. Par ailleurs, elle en conclut que le processus de raisonnement moral des comptables peut être analysé au travers de celui des étudiants. Thorne et Hartwick (2001) analysent l'effet des discussions entre pairs sur le niveau de raisonnement moral normatif et délibératoire des auditeurs. Ils concluent, sur la base d'une expérimentation auprès de 286 auditeurs, que les discussions normatives (que faire idéalement ?) augmentent le jugement moral, notamment lorsque les discussions ont lieu avec des pairs dont le niveau de développement moral est élevé alors que les discussions délibératoires (comment résoudre effectivement le problème ?) produisent l'effet inverse sur l'intention morale. Thorne *et al.* (2004) rajoutent que les discussions normatives modifient surtout le raisonnement éthique des auditeurs qui appartiennent au point de vue minoritaire dans un groupe, pour les rapprocher du point de vue dominant. Cohen *et al.* (2001), quant à eux, comparent la conscience éthique et l'intention éthique d'étudiants et de professionnels. La conscience éthique laisse apparaître peu de différences. En revanche, les professionnels sont moins enclins à prendre une décision non éthique que les étudiants. Par ailleurs, les deux populations analysent principalement les dilemmes éthiques par référence à la justice, l'équité et la déontologie et l'intention éthique des femmes semble supérieure à celle des hommes.

L'instrument de mesure de Thorne (2000) a également été utilisé dans le cadre d'analyses culturelles. Thorne *et al.* (2003) montrent que le contexte institutionnel (comparaison Canada / Etats-Unis) a davantage d'influence sur le raisonnement moral délibératoire que sur le raisonnement moral normatif. L'environnement institutionnel américain, caractérisé par un système règlementaire plus strict et un environnement plus litigieux, encourage davantage les auditeurs à aligner leur intention éthique sur leur jugement éthique. Ge et Thomas (2008) concluent que l'intention éthique des étudiants en comptabilité canadiens est plus élevée que celle des étudiants chinois, du fait notamment de valeurs culturelles plus propices

(individualisme, vision à court-terme, distance hiérarchique moindre). Ils analysent également les critères éthiques de prise de décision des étudiants sur la base de l'échelle multidimensionnelle du raisonnement éthique développée par Reidenbach et Robin (1990). Par référence à la philosophie morale, Reidenbach et Robin (1990) distinguent cinq axes de prise de décision éthique : l'équité morale (juste/injuste), le contractualisme (contrat implicite des individus les uns envers les autres), le relativisme (analyse de la situation par le prisme de la culture et du contexte), l'utilitarisme (analyse des conséquences pour la majorité), l'égoïsme (conséquences pour l'individu). Les étudiants canadiens ont davantage recours à des facteurs post-conventionnels de l'échelle multidimensionnelle de Reidenbach et Robin (1990) : l'équité morale, le contractualisme et l'utilitarisme. Ils prennent également des décisions plus éthiques que les étudiants chinois. Fleming *et al.* (2010) mitigent les résultats obtenus lors de ces comparaisons interculturelles. Ils considèrent que les différences entre le niveau de raisonnement éthique d'étudiants chinois et américains dépendent surtout de la nature des dilemmes auxquels ils sont confrontés. D'après leurs travaux, le niveau de raisonnement éthique (jugement et intention) des étudiants chinois est inférieur à celui des étudiants américains uniquement dans les situations d'audit nécessitant de mobiliser les valeurs culturelles chinoises : le collectivisme et la distance hiérarchique. Le niveau de raisonnement éthique des auditeurs chinois expérimentés est même inférieur à celui des étudiants dans les cas faisant référence au collectivisme et à la distance hiérarchique.

Le modèle de Rest (1986) a ensuite été développé afin de proposer des grilles théoriques intégrant des facteurs liés à l'individu et au contexte, notamment des facteurs organisationnels et des spécificités du problème éthique. Ces modèles sont dits interactionnistes.

b. Le modèle de Trevino (1986) : l'interaction de facteurs individuels et situationnels

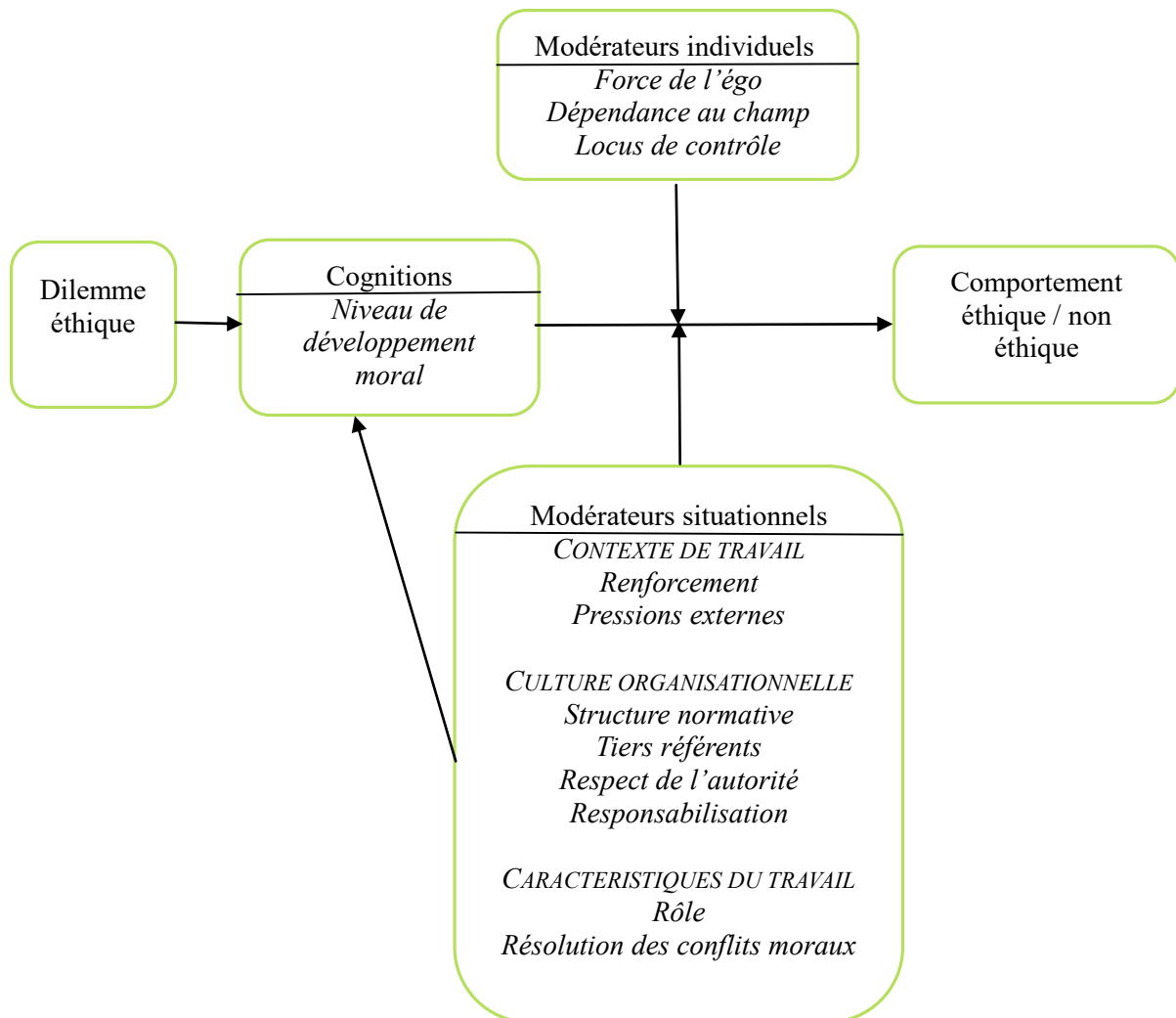
Parmi les principaux modèles interactionnistes figure le modèle développé par Trevino (1986) (Figure 2) qui considère que si le niveau de développement moral cognitif de l'individu détermine le jugement qu'il va porter sur un problème éthique, il ne permet pas à lui seul de prévoir quelle décision sera prise. Afin de préciser l'analyse de l'action qui devrait être entreprise par l'individu, il est nécessaire de tenir compte d'autres variables, notamment des variables liées aux caractéristiques individuelles et des variables liées à la situation. L'existence d'un dilemme éthique constitue le point de départ du modèle de Trevino. Ce dilemme est

analysé par l'individu selon son niveau de développement moral cognitif qui lui permet de porter un jugement. Toutefois, avant de décider s'il adopte un comportement éthique ou non, des variables modératrices entrent en ligne de compte. L'auteur a identifié trois variables liées à l'individu et huit variables liées à la situation.

Parmi les variables liées à l'individu figure la force de l'égo qui permet à l'individu de résister aux pressions externes. La dépendance à l'égard du champ est un concept développé par Witkin (1962), très étudié en psychologie en tant que style cognitif, selon lequel les individus indépendants à l'égard du champ sont moins sensibles à leur environnement et donc aux informations reçues des référents externes. Enfin, la notion de locus de contrôle, introduite par Rotter (1966), correspond à la mesure selon laquelle l'individu pense maîtriser les événements de la vie. Selon Trevino (1986), les individus ayant un égo élevé, indépendants à l'égard du champ et un locus de contrôle interne seraient plus à même de suivre leurs convictions et de se conformer à leur jugement pour décider de leurs actions.

Dans ce modèle conceptuel, les variables situationnelles jouent non seulement un rôle modérateur dans la relation entre le jugement éthique et l'action éthique mais ont également une influence directe sur le jugement selon le niveau de développement moral de l'individu par le biais d'une boucle de rétroaction. Plus ce niveau augmente, moins la situation a une influence. Parmi les variables situationnelles figurent en premier lieu les facteurs liés au contexte immédiat de travail. L'auteur identifie notamment les conditions de renforcement des comportements telles que la récompense des comportements éthiques ou la punition des comportements non éthiques. Il met également en évidence le rôle joué par les pressions externes telles que le temps, les ressources disponibles, la compétition ou les coûts personnels liés à la décision. Il identifie ensuite des variables liées à la culture organisationnelle : la structure normative de l'organisation, la présence de tiers référents, le respect de l'autorité, la responsabilisation de chacun au regard des conséquences de ses actes. Enfin, l'auteur intègre dans son modèle deux variables liées aux caractéristiques du travail (le rôle et la fréquence de résolution des conflits moraux).

Figure 2. Modèle de décision éthique de Trevino (1986)



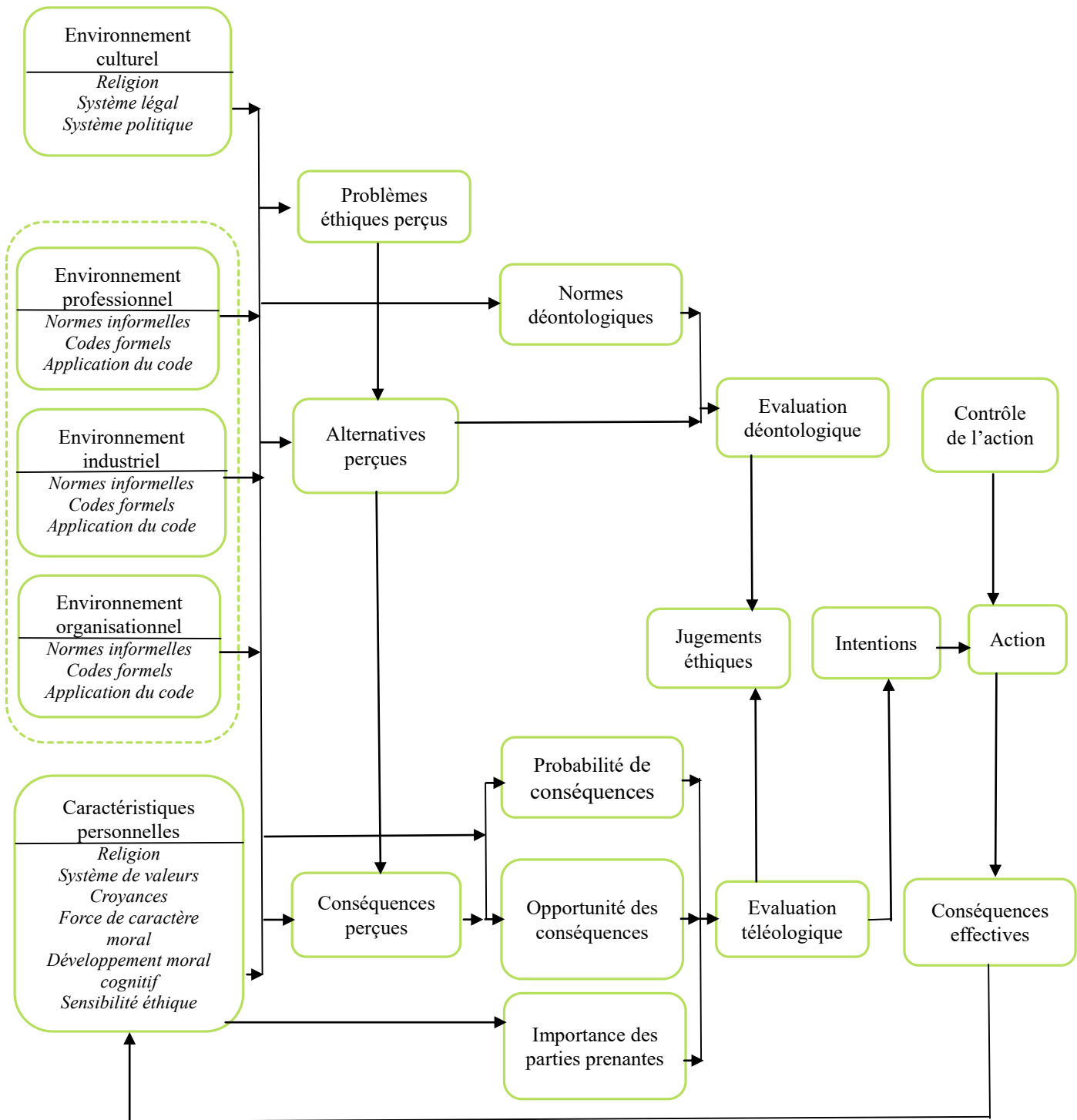
Ce modèle théorique conceptuel intègre dans le processus de décision éthique des modérateurs individuels et situationnels. Il a fait l'objet de certaines critiques et a été assez peu testé de manière empirique. Le jugement moral n'apparaît plus distinctement dans le processus de raisonnement. Il est, chez Trevino, totalement assimilé au niveau de développement moral plutôt que considéré comme influencé par le niveau de développement moral. De même l'intention n'est plus présentée dans le modèle. En lieu et place, l'auteur fait apparaître des variables modératrices entre le développement moral et le comportement éthique / non éthique. Enfin, les variables situationnelles et individuelles proposées ne sont pas explicitement justifiées.

c. Le modèle de Hunt et Vitell (1986, 2006) : analyse déontologique et téléologique du problème

Hunt et Vitell (1986, 2006) ont développé un modèle interactionniste dans le domaine du marketing (Figure 3). Ce modèle a été publié pour la première fois en 1986 puis revu en 2006. Selon Vanhamme (2017, p. 3), « *c'était une démarche ambitieuse, car elle cherchait à fournir un modèle général de prise de décisions éthiques* ». Ce modèle est très influent en marketing où il a souvent été cité et largement testé dans des études empiriques. Il a également été utilisé dans une moindre mesure en audit.

Le point de départ du modèle est constitué par l'identification d'un problème éthique. Si l'individu n'identifie pas que la situation comporte un dilemme éthique, la suite du processus n'est pas mise en œuvre. Dès lors que le problème éthique est perçu, l'individu identifie ensuite différentes alternatives ou actions possibles pour résoudre le problème. Ces alternatives passent par deux filtres qui permettent à l'individu de porter un jugement éthique. Le premier est déontologique (évaluation au regard de normes de déontologie afin de déterminer la droiture du comportement impliqué par chaque alternative). Le second est téléologique (analyse des conséquences, de leur probabilité, de leur désirabilité et de l'importance des parties prenantes impliquées). Il ressort de cette double évaluation un jugement éthique. Sonenshein (2007) considère que, dans ce modèle, les managers sont considérés comme des philosophes car ils ont recours aux théories philosophiques. Le modèle suit ensuite celui de Rest (1986), les deux dernières étapes étant l'intention éthique et l'action éthique. Les auteurs ajoutent toutefois des phénomènes agissant sur le comportement final, notamment le contrôle qu'a l'individu sur son action et qui résulte de contraintes liées à la situation telles que par exemple les opportunités d'adopter une alternative. L'évaluation téléologique influence aussi directement l'intention, indépendamment du jugement. Les conséquences réelles du comportement sont finalement évaluées et viennent nourrir l'expérience personnelle de l'individu. Enfin, le modèle propose certains éléments de contexte qui influencent différentes parties du modèle : l'environnement culturel, professionnel, industriel, organisationnel et les caractéristiques personnelles. Comme le souligne Charpateau (2009), ce modèle reprend le modèle de Rest (1986) tout en développant la première phase de l'identification d'un problème éthique et en introduisant une dérive comportementale liée à la conversion de l'intention en action ainsi qu'une capitalisation d'expériences résultant des conséquences réelles de l'action.

Figure 3. Modèle de décision éthique de Hunt et Vitell (1986, 2006)



En audit, quelques travaux s'appuient sur le modèle de Hunt et Vitell (1986, 2006). Burns et Kiecker (1995) montrent que le jugement des auditeurs découle d'un raisonnement à la fois téléologique et déontologique. Shaub *et al.* (1993) considèrent que l'environnement culturel et les expériences personnelles de l'auditeur ont façonné son orientation éthique analysée selon deux axes : le degré de relativisme (rejet des règles morales universelles) et d'idéalisme (de bonnes conséquences peuvent toujours être atteintes) (Forsyth 1980). L'environnement sectoriel (la profession comptable ici) est assimilé à l'engagement professionnel de l'auditeur et l'environnement organisationnel est évalué au travers de son engagement envers l'organisation. Shaub *et al.* (1993) concluent que seule l'orientation éthique de l'auditeur influence sa capacité à identifier un dilemme éthique. Son engagement professionnel et son engagement envers son organisation ne contribuent pas à accroître sa conscience éthique. Douglas *et al.* (2001) analysent l'influence de facteurs personnels et de l'environnement organisationnel sur le jugement éthique d'auditeurs exerçant dans deux grands cabinets internationaux. Dans des circonstances de dilemmes éthiques perçus comme importants, les valeurs personnelles de l'auditeur et l'existence d'un code de conduite professionnelle influencent le jugement éthique. Par ailleurs, certaines caractéristiques de l'environnement éthique organisationnel (la perception de la culture éthique du cabinet par l'auditeur, la valorisation d'un raisonnement basé sur des normes communes plutôt que sur des jugements personnels et l'existence d'un code de conduite) influencent les valeurs personnelles de l'auditeur via un processus de socialisation et donc indirectement son jugement éthique. Les auteurs considèrent même que ces caractéristiques organisationnelles peuvent pallier une éventuelle insuffisance de culture éthique du cabinet en permettant aux auditeurs de fonder leur jugement sur des valeurs acquises antérieurement.

d. Le modèle de Jones (1991) : l'intensité morale du problème au cœur de la décision

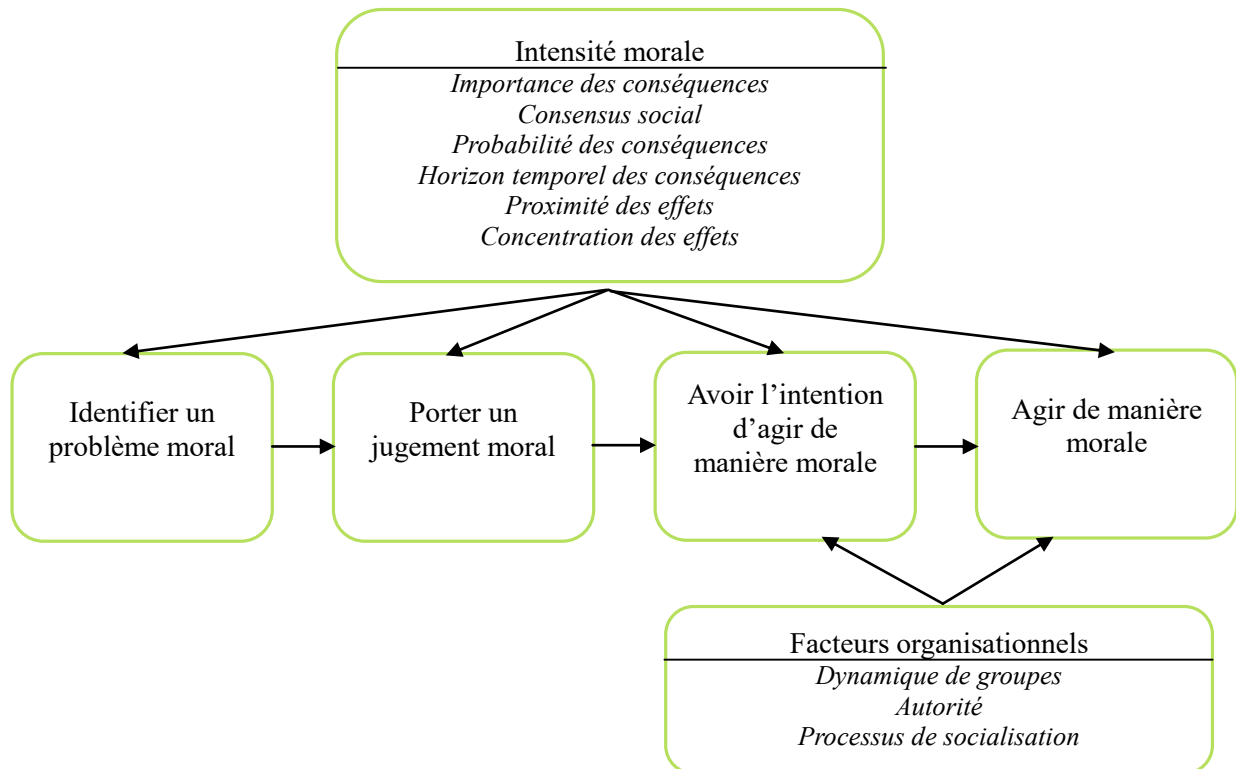
Le modèle de Jones (1991) est l'un des modèles les plus utilisés, notamment dans le domaine de l'audit (Figure 4). Contrairement à d'autres modèles, Jones définit précisément les concepts qu'il utilise. Un problème moral existe lorsque les actions librement choisies d'une personne sont susceptibles d'avoir un effet positif ou négatif sur les autres. L'auteur reconnaît que cette définition est large et qu'en conséquence de nombreuses décisions sont des décisions morales. Un agent moral est celui qui prend une décision morale même s'il ne reconnaît pas le caractère moral du problème. Enfin, une décision éthique est une décision qui est à la fois conforme au droit et moralement acceptable par le plus grand nombre.

Ce modèle s'appuie principalement sur le modèle de Rest (1986) dont il reprend les quatre étapes du raisonnement éthique. Jones rajoute toutefois au modèle de Rest deux éléments. Le premier, central dans son modèle, concerne les caractéristiques du problème moral. Pour lui, le problème est nécessairement traité de manière différente selon son intensité. Les décisions morales dépendent en grande partie du problème à traiter. Jones s'est ainsi intéressé aux caractéristiques du problème moral lui-même. Par ailleurs, il intègre des facteurs organisationnels tirés des modèles préexistants (Trevino 1986, Hunt et Vitell 1986). La discussion sur ces facteurs n'occupe pas une place prépondérante dans son modèle et le choix des variables organisationnelles qu'il retient n'est pas explicitement justifié.

Jones (1991) reconnaît volontiers que le modèle de Rest est simplificateur mais considère qu'il contient tous les éléments fondamentaux du processus de décision morale dans le cas d'une situation unique à un instant donné. Jones précise que le processus de décision éthique doit commencer par l'identification du problème moral. Pour cela, l'individu doit être capable de reconnaître que sa décision affectera d'autres personnes et qu'un choix se présente à lui. S'il n'identifie pas la présence d'un problème moral, la décision sera prise selon d'autres modes de raisonnement, par exemple sur la base d'un raisonnement économique. Cette étape est souvent dénommée 'conscience éthique' dans la littérature. Une fois le problème moral identifié, l'individu doit porter un jugement moral, délibérer sur la conduite à adopter, décider ce qui est moralement correct. Cette délibération est directement liée au niveau de développement cognitif de l'individu (Kohlberg 1976). L'individu doit ensuite avoir l'intention d'agir de manière morale. A ce stade de raisonnement, il met en balance des critères moraux et d'autres critères, par exemple, son intérêt personnel. Finalement, il décide de s'engager dans une action morale.

Jones définit l'intensité morale du problème sur la base de six dimensions : l'importance des conséquences (gravité des conséquences liées à la décision prise), le consensus social (degré d'approbation sociale quant au caractère bon ou mauvais de la décision), la probabilité des conséquences (double probabilité que la décision soit effectivement prise et qu'elle produise l'effet présagé), l'horizon temporel des conséquences (délai écoulé jusqu'à la survenue des conséquences de la décision), la proximité des effets (sentiment de proximité sociale, culturelle, psychologique ou physique avec les personnes impactées par la décision) et la concentration des effets (fonction inverse du nombre de personnes touchées par une décision d'une importance donnée). Jones considère que l'intensité morale du problème a une influence sur chaque étape du raisonnement éthique. Plus l'intensité morale est élevée, plus la fréquence d'identification du problème moral est élevée. Pour Jones (1991, p. 380), « *les problèmes moraux ayant une forte intensité sont plus saillants que ceux qui ont une faible intensité parce que (a) leurs effets sont plus extrêmes (les conséquences sont plus importantes), (b) leurs effets sont manifestes (concentration plus élevée), ou (c) leurs effets concernent des personnes proches (grande proximité sociale, culturelle, psychologique ou directe)* ». Une fois le problème moral identifié, un problème dont l'intensité morale est élevée nécessitera un raisonnement moral plus élaboré correspondant à un niveau de développement moral plus élevé. Pour l'auteur, plus l'intensité morale du problème est élevée, plus l'intention d'agir sera morale. En particulier, afin d'éviter d'engager leur responsabilité ou par besoin de désirabilité sociale, la proximité des effets et le consensus social autour du problème moral influencent positivement l'intention éthique des individus. Enfin, l'auteur considère que plus l'intensité morale est élevée, plus l'individu aura de chances d'adopter une conduite morale.

Figure 4. Modèle de décision éthique de 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). Lehnert *et al.* (2015) soulignent que la grande majorité des travaux démontrent que l'intensité morale du problème a une influence positive significative sur toutes les étapes du modèle de Rest (1986) et que, compte tenu du nombre croissant d'études intégrant cette variable, elle devient un élément incontournable des analyses sur la prise de décision éthique. 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.

De nombreux travaux ont été réalisés en gestion sans être spécifiques à la comptabilité ou à l'audit, notamment auprès d'étudiants en études supérieures, du fait de leurs caractéristiques représentatives des managers d'entreprises. Certains travaux établissent un lien entre l'intensité morale du dilemme et la conscience éthique. Pour May et Pauli (2002), l'importance des conséquences liées au problème a un effet sur la conscience éthique. Dans le domaine du

marketing, Singhapakdi *et al.* (1996 et 1999) soulignent que l'intensité morale perçue augmente la conscience éthique et Barnett et Valentine (2004) démontrent que l'importance des conséquences liées au problème et le consensus social ont une influence sur la conscience éthique. D'autres travaux montrent l'influence de l'intensité morale du problème éthique sur le jugement éthique (Singhapakdi *et al.* 1999) ou de certaines de ses dimensions. Pour Harrington (1997), Davis *et al.* (1998), Barnett (2001) et McMahon et Harvey (2007), le consensus social et l'importance des conséquences constituent les dimensions de l'intensité morale du problème qui influencent le plus le jugement éthique. Carlson *et al.* (2002) concluent, quant à eux, que c'est la proximité des effets du problème qui influence le jugement éthique des étudiants. Enfin, certains travaux établissent un lien entre l'intensité morale du problème et l'intention éthique des étudiants (Singhapakdi *et al.* 1996 ; Beu *et al.* 2003 ; 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).

Le modèle de Jones (1991) a également été utilisé plus spécifiquement dans le domaine de l'audit voire de la comptabilité. Leitsch (2004) montre que l'intensité morale perçue de situations propres à la gestion comptable et les trois premières étapes du raisonnement éthique varient en fonction du type et de l'intensité morale de la situation. Sur la base des mêmes scénarios, Leitsch (2006) analyse l'importance des différentes caractéristiques du problème éthique et leur incidence sur le processus de décision éthique. L'intensité morale semble comporter deux dimensions principales : (1) les problèmes perçus pour l'entreprise qui regroupent l'importance des conséquences, le consensus social, la probabilité des effets, l'horizon temporel des conséquences et la proximité des effets d'une part ainsi que d'autre part, (2) les effets d'implication perçus qui correspondent à la concentration des effets. Ces deux dimensions n'ont pas d'incidence seules sur la sensibilité éthique mais lorsqu'elles sont combinées à cette sensibilité, elles ont une influence sur le jugement éthique. Par ailleurs, l'intensité morale et le jugement moral ont une incidence sur l'intention éthique. Sur la base des mêmes scénarios que Leitsch (2004, 2006), Sweeney et Costello (2009) montrent que la nature des dilemmes éthiques a une influence sur l'intensité perçue du dilemme et sur le processus de décision éthique. Par ailleurs, l'intensité morale apparaît multidimensionnelle et le facteur lié au consensus social semble le plus influent. Sur la base d'un échantillon de managers et d'associés d'audit de cabinets des Big Four, Cohen et Martinov Bennie (2006) souhaitent tester la validité du modèle de Jones (1991). Ils montrent que les six dimensions de

l'intensité morale du problème ont une influence sur chaque étape du processus de décision éthique, l'importance des conséquences, le consensus social et la probabilité des conséquences étant les dimensions les plus influentes. Par ailleurs, l'intensité morale perçue varie en fonction de la situation.

Dans le domaine de l'audit, le modèle de Jones (1991) a également été développé afin d'introduire des variables supplémentaires et d'analyser l'intensité morale du problème en tant que variable modératrice ou médiatrice. Douglas *et al.* (2001) analysent le processus de décision éthique d'auditeurs de grands cabinets internationaux et concluent que le jugement éthique est affecté par les valeurs personnelles de l'auditeur et l'environnement éthique organisationnel uniquement dans des situations où l'intensité morale du dilemme est élevée. Johari *et al.* (2017) concluent, dans le cadre d'une étude auprès d'auditeurs en Malaisie, que l'intensité morale du problème a certes une influence sur la conscience éthique de l'auditeur, mais également un rôle médiateur entre d'une part, l'orientation éthique de l'auditeur et un contexte de menaces à son indépendance, et d'autre part, sa conscience éthique. Plus l'intensité morale est élevée, plus le problème semble attirer l'attention de l'auditeur et l'aider ainsi à identifier la présence d'un dilemme à régler. Karacaer *et al.* (2009) avaient également analysé l'influence des valeurs personnelles de l'auditeur sur sa perception de l'intensité morale dans une situation où il subissait des pressions de la part d'un client. Sur la base d'un échantillon d'auditeurs provenant de deux pays aux valeurs hétérogènes (Pakistan et Turquie), ils avaient conclu que les valeurs personnelles de l'auditeur ont une influence sur l'intensité morale perçue, plus précisément la probabilité et la magnitude des conséquences. Pierce et Sweeney (2010) ont montré que le fait d'être une femme, d'exercer dans un Big Four, ou encore d'être diplômé d'un secteur autre que le milieu des affaires influencent positivement l'intensité morale perçue. Contrairement à Johari *et al.* (2017), Karacaer *et al.* (2009) et Pierce et Sweeney (2010) n'ont pas testé l'effet médiateur de l'intensité morale du problème sur le raisonnement éthique.

En 1997, Jones a présenté un modèle développant le passage du jugement à l'intention mais ce modèle n'a jamais été testé de manière empirique.

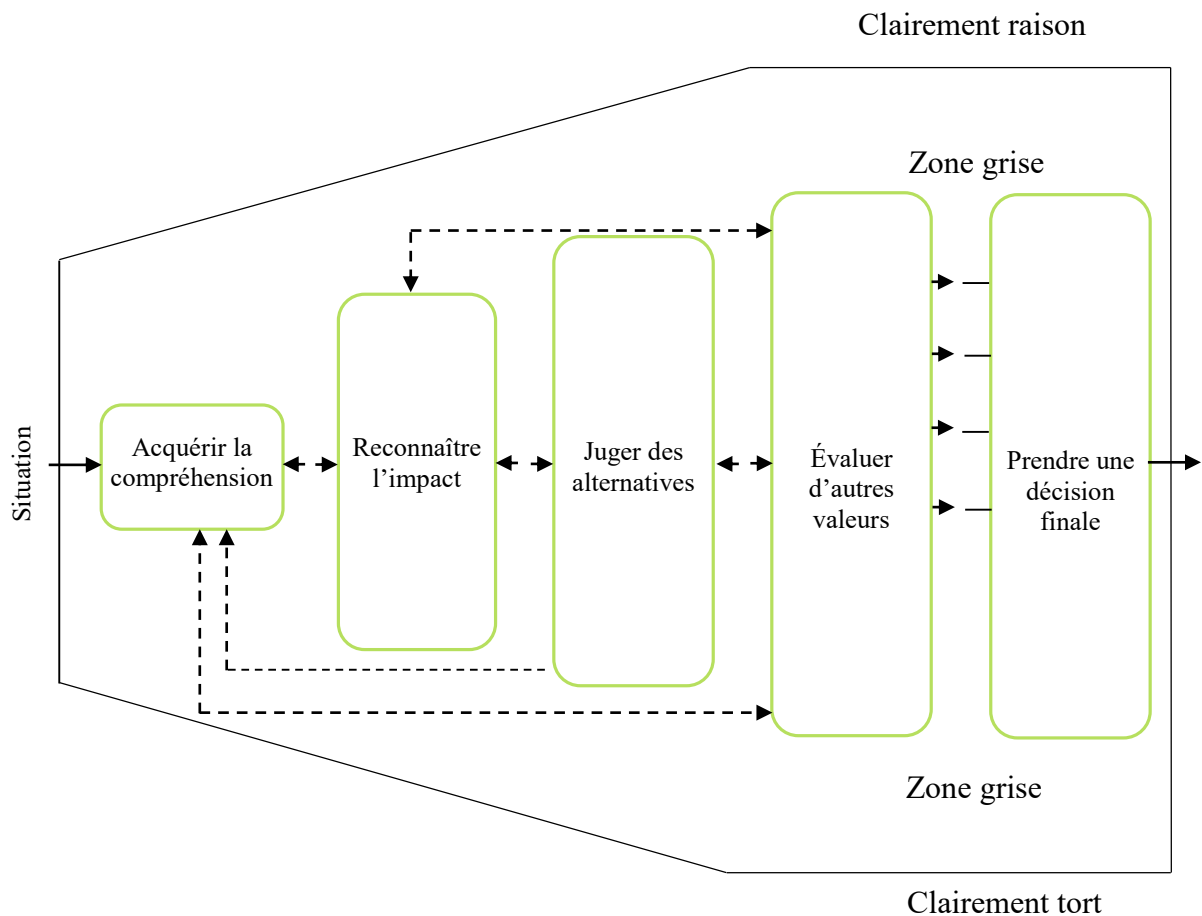
e. Le modèle de Lampe et Finn (1992) : l'application du code de conduite des auditeurs

Lampe et Finn (1992) proposent un modèle de raisonnement éthique dans le contexte de l'audit (Figure 5). Ils s'intéressent aux situations où les auditeurs considèrent qu'il pourrait être approprié d'enfreindre le code de conduite de la profession. Ils travaillent sur une zone grise où la décision à prendre face à un dilemme éthique n'est ni clairement bonne ou mauvaise et qui s'accroît dès lors que l'auditeur tient compte d'autres éléments. Dans leur modèle, lorsque l'auditeur a identifié un dilemme moral, il va collecter d'autres informations pour en améliorer sa compréhension. Pour cela, il va s'appuyer sur le code de conduite de la profession ainsi que sur les variables contextuelles identifiées par Trevino (1986) et Jones (1991). Dans un second temps, l'auditeur va évaluer l'effet des différentes alternatives sur les tiers puis, dans une troisième étape, il jugera les différentes alternatives. Il pourra ensuite faire référence à d'autres valeurs pour prendre sa décision (intérêt personnel, promotion, etc...). Les alternatives recherchées et l'évaluation de valeurs complémentaires viendront enrichir son analyse initiale de la situation.

Contrairement aux modèles vus précédemment, le modèle de Lampe et Finn (1992) ne présente pas les étapes de la décision comme successives et irréversibles. Au contraire les quatre premières étapes sont itératives. Par ailleurs, la zone grise, zone où le jugement professionnel occupe une place prépondérante, minimisée dans les modèles de décision fondés sur le code, occupe ici une place importante.

Les auteurs testent toutefois leur modèle de manière partielle. Ils analysent surtout les raisons (légales ou non notamment) qui conduisent les auditeurs à prendre leur décision. Ce modèle n'a pas été testé par ailleurs à notre connaissance. Dans une revue critique du modèle de Lampe et Finn (1992), Gaa (1992) indique également que le modèle n'a pas été justifié par des éléments empiriques ni par des apports théoriques.

Figure 5. Modèle de décision éthique de Lampe et Finn (1992)



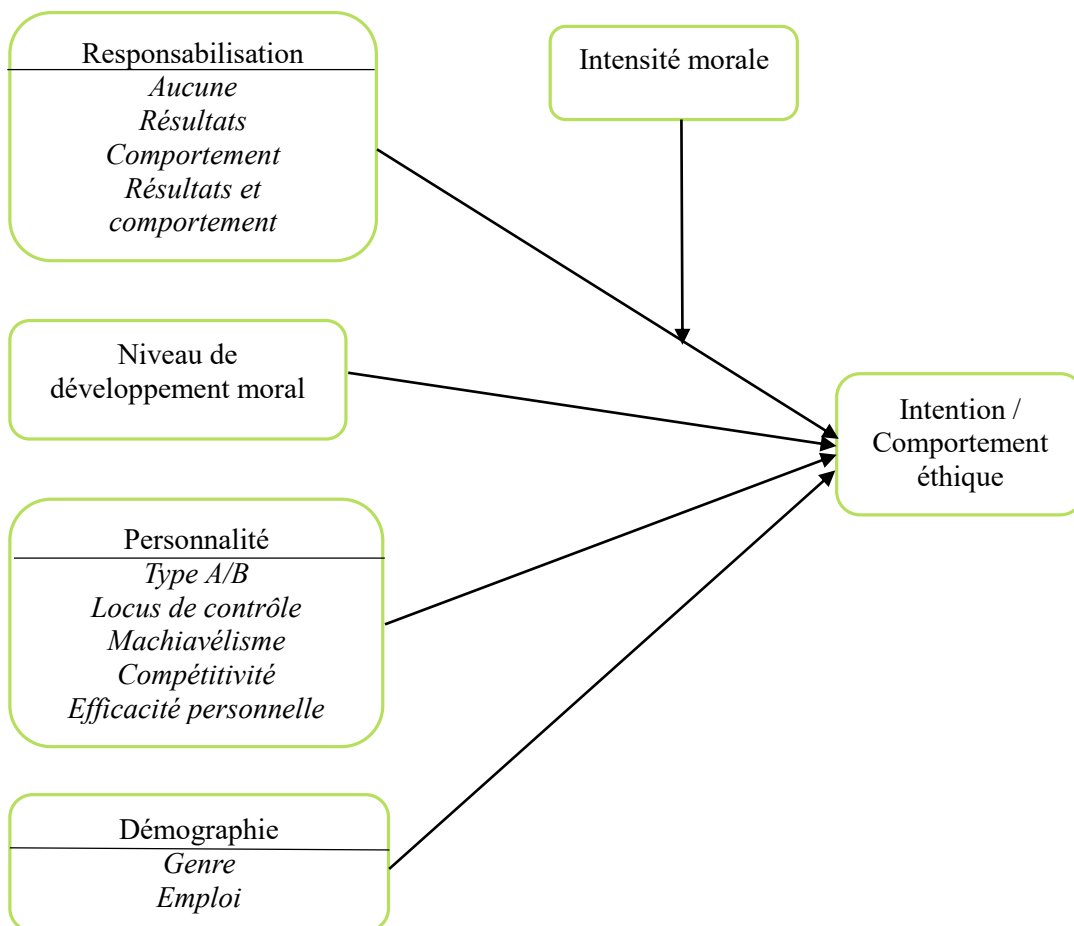
f. Le modèle de Beu et Buckley (2001) : le rôle de la responsabilisation de l'individu

Contrairement aux modèles précédents, le modèle de Beu et Buckley (2001) ne distingue pas les étapes de la décision éthique (Figure 6). Il permet d'analyser l'impact de certaines caractéristiques individuelles et de l'intensité morale du problème sur l'intention ou l'action éthique. L'apport principal du modèle consiste en l'introduction du concept de responsabilisation de l'individu. La décision éthique est vue comme un phénomène social nécessitant de s'intéresser aux relations des acteurs entre eux. En particulier, les individus responsabilisés quant aux résultats de leurs actions et aux comportements mis en œuvre pour les obtenir devraient se conduire de manière plus éthique alors que ceux qui ne sont pas responsabilisés devraient avoir les comportements les moins éthiques. La responsabilisation passe par des relations de qualité et un partage des valeurs éthiques attendues. Les auteurs

considèrent également que l'intensité morale du problème joue un rôle modérateur sur l'effet de la responsabilisation de l'individu quant à la décision éthique. Beu *et al.* (2003) n'ont toutefois pas réussi à démontrer empiriquement l'effet de la responsabilisation sur la décision éthique alors que l'influence de l'intensité morale du problème a été établie.

Les autres facteurs individuels d'influence du comportement éthique sont le niveau de développement moral cognitif, la personnalité de l'individu (type A ou B, locus de contrôle, machiavélisme, compétitivité, efficacité personnelle) et les caractéristiques démographiques (genre, emploi). Beu *et al.* (2003) ont montré que ces facteurs influençaient l'intention éthique.

Figure 6. Modèle de décision éthique de Beu et Buckley (2001)



3. Le cadre théorique retenu

Nous avons pour objectif de comprendre si une formation à l'éthique a une influence sur le processus de décision de l'auditeur lorsque celui-ci est confronté à un dilemme éthique. Nous nous intéressons donc au processus de prise de décision éthique de l'auditeur. Une décision comporte une visée éthique dès lors qu'elle porte sur ce qui est perçu comme bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste, pour soi et pour les autres, dans le cadre d'une institution représentée par la profession comptable et l'ensemble de ses règles. Ce processus de prise de décision est mis en œuvre dès lors que la situation comporte un dilemme. De par le contexte particulier au sein duquel l'auditeur exerce sa mission, il peut être confronté à des situations où ce qui est juste ou bien au sens de la loi et du Code de déontologie ne lui semble pas l'être pour soi ou pour les autres. Dans ces situations, l'auditeur mobilise des valeurs qui semblent être en conflit avec le droit. Toutefois, la profession attend de lui qu'il applique la loi et qu'aucune autre considération n'interfère dans sa décision. Notre analyse des décisions des auditeurs doit donc faire référence aux choix effectués par les auditeurs au regard de ce que la profession attend d'eux d'un point de vue légal.

Afin de choisir le modèle de raisonnement éthique le plus adapté à notre étude, nous proposons d'établir le tableau de synthèse ci-dessous (Tableau 2) résumant les apports et les limites des cadres théoriques disponibles.

Tableau 2. Synthèse des cadres théoriques disponibles

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Rest (1986)	Modèle fondateur en quatre étapes : identification du problème moral, jugement moral, intention morale, action morale	Modèle clair et facile à mettre en œuvre Très largement utilisé et testé	Modèle simplificateur Les étapes du raisonnement sont successives et sans retour en arrière possible	<p><i>Chan et Leung (2006)</i></p> <p><i>Cohen et al. (2001)</i></p> <p><i>Conroy et al. (2010)</i></p> <p><i>Flemming et al. (2010)</i></p> <p><i>Ge et Thomas (2008)</i></p> <p><i>Herron et Gilbertson (2004)</i></p> <p><i>Jeffrey et al. (2004)</i></p> <p><i>Marques et Azevedo-Pereira (2009)</i></p> <p><i>Pierce et Sweeney (2010)</i></p> <p><i>Sweeney et al. (2010)</i></p> <p><i>Thorne (2000)</i></p> <p><i>Thorne et Hartwick (2001)</i></p> <p><i>Thorne et al. (2003)</i></p> <p><i>Thorne et al. (2004)</i></p>

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Trevino (1986)	L'action éthique est déterminée par le niveau de développement moral, après prise en compte de caractéristiques liées à l'individu et au contexte	Un des premiers modèles interactionnistes mettant en évidence l'influence possible de facteurs individuels et contextuels sur le raisonnement éthique	<p>Les étapes du raisonnement moral n'apparaissent pas toutes distinctement : le problème éthique est présenté comme point de départ et l'intention n'est pas mentionnée</p> <p>Peu testé</p> <p>Variables situationnelles et individuelles retenues peu justifiées</p>	

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Hunt et Vitell (1986, 2006)	Développement de la phase d'identification du dilemme éthique et mise en évidence d'une double analyse, déontologique et téléologique, lors du jugement éthique	Confirmation des quatre étapes du raisonnement éthique Analyse déontologique et téléologique des problèmes éthiques adaptée aux situations de conflits entre le droit et d'autres valeurs morales	Un modèle qui approfondit et développe les deux premières étapes du raisonnement éthique, ceci n'étant pas l'objet de notre étude	<i>Burns et Kiecker (1995)</i> <i>Douglas et al. (2001)</i> <i>Shaub et al. (1993)</i>

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Jones (1991)	Modèle fondé sur le modèle de Rest (1986) avec prise en compte des caractéristiques du problème éthique	<p>Définition claire de la décision éthique, dans un contexte de conflit entre le droit et d'autres valeurs morales. De ce fait, l'individu procède implicitement à une évaluation déontologique et téléologique du dilemme éthique</p> <p>Modèle clair et facile à mettre en œuvre</p> <p>Un des modèles les plus utilisés et largement testé</p>	<p>Modèle simplificateur</p> <p>Les étapes du raisonnement sont successives et sans retour en arrière possible</p> <p>Les facteurs organisationnels sont peu discutés et non justifiés</p>	<p><i>Cohen et Martinov Bennie (2006)</i></p> <p><i>Douglas et al. (2001)</i></p> <p><i>Johari et al. (2017)</i></p> <p><i>Karacaer et al. (2009)</i></p> <p><i>Leitsch (2004)</i></p> <p><i>Leitsch (2006)</i></p> <p><i>Pierce et Sweeney (2010)</i></p> <p><i>Sweeney et Costello (2009)</i></p>

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Lampe et Finn (1992)	Modèle de raisonnement d'un auditeur dans des situations où le code n'est pas aisé à appliquer	<p>Seul modèle théorique développé dans le contexte de l'audit</p> <p>Mise en évidence des dilemmes auxquels sont confrontés les auditeurs du fait de conflits entre le droit et d'autres valeurs</p> <p>Le problème fait l'objet d'une analyse en termes d'impact</p>	<p>Modèle non justifié par des apports théoriques ou empiriques</p> <p>Testé partiellement, par les auteurs uniquement</p>	

Modèle	Principales caractéristiques	Apports pour nos travaux	Limites pour nos travaux	Travaux en audit
Beu et Buckley (2001)	L'intention ou l'action éthique sont déterminées par des facteurs individuels et le niveau de responsabilisation de l'individu, selon l'intensité morale du problème		Absence des phases d'identification du problème éthique et du jugement éthique. Seules l'intention et l'action sont présentées La variable liée aux différents niveaux de responsabilisation n'est pas adaptée au cas des auditeurs français qui ont une obligation de moyen et non de résultat	

Au vu des apports et limites des modèles présentés, nous avons retenu le modèle de Jones (1991), à l'exception des variables organisationnelles que l'auteur ne justifie pas suffisamment. Jones (1991) propose en effet une définition de la décision qui s'intègre parfaitement dans le contexte de l'audit. Il s'agit en effet d'une décision à la fois conforme au droit et moralement acceptable par le plus grand nombre. Nous avons vu en effet que les auditeurs sont confrontés à des dilemmes éthiques qui proviennent principalement d'une distorsion entre le respect du cadre légal et réglementaire de l'audit et ce que l'auditeur pourrait envisager en faisant référence à d'autres valeurs morales. Toutefois, l'auditeur doit appliquer la loi tout en respectant un grand nombre de parties prenantes. Idéalement, sa décision est éthique si elle respecte la loi et les valeurs du plus grand nombre. De ce fait, l'individu procède implicitement à une évaluation déontologique et téléologique du dilemme éthique, conformément aux propositions de Hunt et Vitell (1986, 2006). Jones (1991) s'appuie par ailleurs sur le modèle de Rest (1986) en quatre étapes. Ces étapes ont été largement reconnues dans la littérature même si certains considèrent qu'elles sont quelque peu simplificatrices. Enfin, cet auteur introduit dans son modèle l'intensité morale du problème en justifiant précisément pourquoi les caractéristiques du problème ont une influence sur l'ensemble du processus de raisonnement moral. L'effet de l'intensité morale du problème sur le raisonnement a par ailleurs été démontré dans de nombreux travaux. Toutefois, nous ne retiendrons pas les facteurs organisationnels qu'il propose dans la mesure où ils sont peu discutés et non justifiés. Conformément aux modèles interactionnistes décrits ci-dessus, nous n'ignorons pas l'influence possible de facteurs personnels et contextuels. Nous retiendrons certains d'entre eux en tant que variables de contrôle dont nous discuterons ultérieurement.

Le cadre théorique ainsi retenu, nous pouvons désormais réaliser une revue de la littérature visant à étudier l'effet d'une formation sur le processus de décision éthique. Cette dernière nous permettra de présenter nos hypothèses de recherche. Tel est l'objectif de la Section 2.

SECTION 2. L'effet d'une formation sur le processus de décision éthique : revue de la littérature

Dans la seconde partie de la Section 3 du Chapitre 1, nous avons vu que les auditeurs peuvent être confrontés à des dilemmes éthiques dans le cadre de leur mission. Les sources de dilemmes sont nombreuses du fait du contexte dans lequel se trouve l'auditeur. Les situations qui nous intéressent plus particulièrement sont celles où le respect du droit peut ne pas être éthique pour soi ou pour les autres. Dans ces situations, l'auditeur mobilise des valeurs qui semblent être en conflit avec le droit.

Le Code d'éthique de l'IFAC contient des dispositions précises concernant les situations de dilemmes éthiques auxquelles les auditeurs peuvent être confrontés. En particulier, le code identifie les menaces pouvant mettre en difficulté l'auditeur dans l'application des principes fondamentaux. Il précise ensuite les mesures de sauvegarde qui peuvent être mises en place afin de réduire ou d'éliminer ces menaces, notamment « *la formation théorique et pratique et l'expérience préalables à l'accès à la profession* » (IFAC, p. 10). L'IFAC rappelle également, dans sa norme IES4 'Professional values, ethics and attitudes' publiée le 17 janvier 2014, que ses membres, dont fait partie la CNCC, doivent intégrer l'éthique dans leurs programmes de formation professionnelle. L'IFAC souligne l'importance de l'éthique pour les professionnels comptables et le rôle des formateurs et des organismes professionnels dans le développement et le maintien d'un comportement éthique approprié.

La communauté académique souligne également l'importance de la formation pour sensibiliser les auditeurs à l'éthique. Dans un rapport intitulé 'Ethics Education in Business Schools' publié en 2004, l'AACSB 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 d'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.

Enfin, certains travaux de recherche montrent l'importance des formations à l'éthique. Bampton et Maclagan (2005) reconnaissent que les formations à l'éthique font parfois l'objet de critiques et fournissent des arguments à l'encontre de ces critiques. A ceux (notamment les enseignants) qui pensent qu'il n'est pas pertinent d'intégrer l'éthique dans les cursus de formation, les auteurs répondent que davantage d'expérience en entreprise leur permettrait de comprendre que

la fraude, par exemple, n'est pas un simple problème d'application de la loi ou des codes, mais bien un problème d'éthique. A ceux qui doutent de la nécessité d'un cours d'éthique, les auteurs rétorquent que les codes de conduite ou les valeurs inculquées par la famille ne suffisent pas dans une société de plus en plus immorale. Enfin, pour répondre aux critiques sur l'efficacité d'un cours d'éthique, les auteurs rappellent que le but d'une telle formation n'est pas de changer l'individu mais d'aider les personnes bien intentionnées à reconnaître et traiter les dilemmes issus du monde professionnel. Par ailleurs, ils précisent que l'analyse de l'efficacité doit être faite à la lumière du contenu du cours car toutes les méthodes pédagogiques n'ont pas la même efficacité. Chaffey *et al.* (2011) relatent que les auditeurs néo-zélandais considèrent que l'éthique doit faire partie de leur formation. Ils revendiquent en particulier de confronter les étudiants à des dilemmes éthiques afin qu'ils prennent conscience que, ce que l'on attend d'eux, n'est pas seulement d'acquérir un bon niveau technique mais également d'être capable d'endosser des responsabilités professionnelles et éthiques. Uyar et Gungormus (2011) constatent que, pour les auditeurs turcs, l'éthique fait partie, au même titre que le travail en équipe et l'honnêteté, des compétences ou aptitudes que doit avoir un étudiant qui se destine au métier de l'audit. Fisher *et al.* (2007) analysent l'écart entre la part croissante de l'éthique dans la formation continue et la part décroissante dans la formation universitaire aux Etats-Unis, déplorant ainsi le fait que la formation continue, principalement axée sur les règles de déontologie, ne s'appuie sur aucun fondement éthique théorique. Ils concluent que la part croissante dans la formation continue est liée à l'urgence de réagir face aux scandales des dernières années alors que, du côté des écoles de commerce, il n'existe pas d'obligation en la matière imposées par l'AACSB. Les auteurs prônent la rédaction d'un livre blanc entre les enseignants et les professionnels afin de définir ensemble le contenu d'un cours d'éthique académique qui serait conforme aux attentes des entreprises.

Dans ce contexte, nous souhaitons comprendre quelle influence une formation à l'éthique peut avoir sur le processus de décision de l'auditeur dans le cadre d'un dilemme éthique. Nous souhaitons plus particulièrement analyser si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de prendre des décisions conformes au droit alors même que d'autres valeurs pourraient conduire à des décisions différentes mais tout aussi valables d'un point de vue éthique. Nous souhaiterions donc déterminer si la formation à l'éthique permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté dans le cadre de sa mission.

Dans un premier temps (1.), nous proposons d'analyser, à travers la littérature, si la formation à l'éthique permet d'accroître la capacité de raisonnement morale de l'auditeur. Nous nous

intéressons ensuite (2.) aux travaux portant plus précisément sur l'influence d'un cours d'éthique sur certaines étapes du processus de prise de décision 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.

1. Un cours d'éthique permet-il d'accroître la capacité de raisonnement morale de l'auditeur ?

Pour Thorne (2000), le DIT de Rest (1979) permet de mesurer la capacité morale cognitive qui correspond à l'optimum de raisonnement moral dont est capable un individu confronté à des dilemmes. Le DIT de Rest permet en outre de déterminer à quel stade de développement moral, selon Kohlberg (1969), se situe un individu. 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.

Les travaux ayant utilisé le DIT 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). Les auditeurs auraient donc tendance à appliquer les lois et les règles sans les remettre en cause. Cela semble en adéquation avec les attentes d'une profession réglementée.

Par ailleurs, de nombreux travaux cherchent à déterminer si un cours d'éthique a une influence sur le niveau de développement moral des auditeurs, mesuré à l'aide du DIT. De nombreuses études, réalisées pour la plupart auprès d'étudiants suivant un cursus comptable ou auprès d'auditeurs en activité, 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 ; Welton et Guffey 2009 ; Klimek et Wenell 2011, Flynn et Buchan 2016). Eynon *et al.* (1997) et Welton et Guffey (2009) montrent également que cet effet est persistant dans le temps. Flynn et Buchan (2016) observent, quant à eux, que le cours produit plus d'effet pour les hommes que pour les femmes même si le niveau

de raisonnement moral des hommes après le cours d'éthique reste inférieur à celui des femmes. 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. Pour Cagle et Baucus (2006), l'étude de cas de scandales éthiques affecte positivement la perception éthique des étudiants. Après ces séances d'études, les étudiants ont une tolérance moindre vis-à-vis de comportements non éthiques.

D'autres, en revanche, parviennent à des résultats plus mitigés. Sur la base d'une étude qualitative auprès d'étudiants en gestion, Ritter (2006) conclut que les étudiants ayant suivi un cours d'éthique n'intègrent pas davantage de concepts éthiques dans leur raisonnement face à un problème éthique. Pour Wynd et Mager (1989), les critères utilisés par des étudiants suivant un cursus en gestion, 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. Shawver (2006) montre que l'augmentation du niveau de raisonnement moral d'étudiants en comptabilité et ayant suivi un cours de responsabilité professionnelle est légère et non significative. L'échantillon utilisé est toutefois relativement faible. Herrington et Weaven (2007) réalisent une analyse par genre auprès d'étudiants en gestion. La formation à l'éthique semble n'avoir aucun effet sur le niveau de raisonnement moral global, hommes et femmes confondus. En revanche, si le niveau de raisonnement moral est analysé selon le genre, il s'avère que la formation ne produit aucun effet pour les femmes et qu'elle dégrade celui des hommes. Herrington et Weaven (2007) en concluent que la formation n'était pas adaptée aux besoins des hommes et que le contenu des formations à l'éthique devrait toujours tenir compte de la cible. Cameron et O'Leary (2015) proposent d'opérer une distinction entre différents scénarios éthiques : des scénarios comportant une dimension légale et morale, des scénarios comportant uniquement une dimension morale. Ils montrent que le cours d'éthique influence l'attitude éthique des étudiants uniquement dans le cas des scénarios comportant à la fois une dimension légale et morale. Cela les conduit à s'interroger sur le

contenu des cours d'éthique si l'objectif consiste à permettre aux futurs professionnels certes de respecter la loi, mais aussi d'adopter un comportement éthique indépendamment des questions légales. Enfin, dans le contexte tunisien, Arfaoui *et al.* (2016) montrent qu'un cours d'éthique n'a pas d'effet sur le niveau de développement moral des auditeurs et les résultats complémentaires d'une analyse qualitative encouragent l'utilisation de méthodes pédagogiques plus ancrées sur les difficultés rencontrées sur le terrain par les auditeurs tunisiens.

Malgré quelques travaux contradictoires, la plupart des travaux semblent démontrer qu'un cours d'éthique augmente la capacité de raisonnement moral. Ces travaux sont encourageants quant à la possibilité d'influencer le raisonnement des auditeurs par des formations. Toutefois, certains travaux témoignent de la nécessité d'être vigilant au contexte et au contenu du cours d'éthique pour garantir son efficacité.

D'autres études se sont intéressées à l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique de Rest (1986), plus particulièrement sur certaines étapes de ce processus. C'est dans ce courant de recherche que nous nous inscrivons afin de développer ultérieurement nos hypothèses de recherche.

2. L'effet d'une formation sur le processus de décision éthique de l'auditeur : des travaux académiques peu nombreux et disparates

Afin de rester fidèle aux termes employés par les auteurs, nous avons, dans ce qui précède, employé à la fois les termes 'éthique' et 'moral(e)'. Toutefois, par souci de cohérence et en accord avec les définitions des termes philosophiques proposées dans la Section 2 du Chapitre 1, nous utiliserons, dans ce qui suit, uniquement le terme 'éthique'.

Dans la Section 1 (3.) du Chapitre 2, nous avons conclu que le modèle de Jones (1991) était celui qui était le plus adapté aux besoins de notre étude pour analyser le processus de prise de décision de l'auditeur. Jones propose en effet une définition de la décision éthique caractérisée par sa conformité au droit et son acceptation par le plus grand nombre. Il s'appuie également sur le modèle fondateur de Rest (1986) dont les quatre étapes (conscience, jugement, intention, action) ont été largement testées. Enfin, il introduit dans son modèle l'intensité morale du problème dont l'influence sur l'ensemble du processus de

raisonnement a été démontrée dans la littérature, plus particulièrement dans le domaine de l'audit (Douglas *et al.* 2001 ; Leitsch 2004 ; Cohen et Martinov Bennie 2006 ; Leitsch 2006 ; Karacaer *et al.* 2009 ; Sweeney et Costello 2009 ; Pierce et Sweeney 2010 ; Johari *et al.* 2017). Pour ces raisons, notre analyse de l'effet d'un cours d'éthique sur le processus de décision de l'auditeur s'appuiera sur le cadre de décision de Jones (1991).

A notre connaissance, seuls Shawver et Miller (2017) analysent l'effet d'un cours d'éthique sur l'intensité morale perçue du dilemme et sur les trois premières étapes du raisonnement éthique (a.). La plupart des autres travaux (b.) cherchent à déterminer l'effet de la formation à l'éthique sur certaines étapes du processus de raisonnement éthique, sans qu'aucune n'analyse le processus de raisonnement dans son ensemble. Enfin, très peu de travaux se situent dans le contexte particulier de l'audit (b., iii.).

a. La formation et l'intensité morale du dilemme

Shawver et Miller (2017) analysent l'effet d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale de dilemmes éthiques de 110 étudiants de deux universités américaines. Leur expérimentation repose sur un cours d'éthique intégré à un cours de comptabilité approfondie. Le cours d'éthique couvre les sujets suivants : les trois grands courants éthiques (déontologique, conséquentialiste, éthique des vertus), le code de conduite et les normes professionnelles de l'AICPA, la loi Sarbanes-Oxley, les règles liées au marché boursier, deux modèles de décision éthique et leur mise en œuvre, l'analyse des cas Arthur Andersen, WorldCom et Enron. Les dilemmes éthiques présentés sont, pour la plupart, liés à des problématiques comptables, notamment des questions d'application stricte ou de transgression des règles comptables. La décision est considérée comme éthique si elle permet de respecter la règle comptable. Il s'agit par ailleurs d'une étude inter-expérimentale (between subject), sans échantillon test. Les auteurs analysent les variations de l'intensité morale perçue avant et après le cours, sur la base du même échantillon d'étudiants. Une analyse de variance (ANOVA) montre que l'intensité morale perçue par les étudiants augmente après le cours d'éthique, notamment dans les situations où il s'agit d'enfreindre les règles comptables. Les auteurs analysent ensuite l'influence du cours d'éthique sur les trois premières étapes du raisonnement éthique (la conscience, le jugement et l'intention), par l'intermédiaire du changement dans l'intensité morale perçue. L'analyse de variance (ANOVA) montre qu'après le cours, la conscience, le jugement et l'intention éthiques augmentent. Cette augmentation est par ailleurs corrélée à l'augmentation de l'intensité morale

perçue. Des modèles de régressions linéaires confirment l'influence de l'intensité morale sur la conscience, le jugement et l'intention éthiques et que cette influence augmente après le cours d'éthique. Ils concluent que le cours d'éthique permet aux étudiants de mieux comprendre l'intensité morale du problème et d'accroître ainsi leur conscience éthique, ce qui conduit à un jugement et une intention éthiques plus élevés.

Il s'agit, à notre connaissance, des seuls travaux sur l'effet d'une formation sur le processus de décision éthique prenant en compte l'effet de l'intensité morale. Toutefois, il nous semble que la robustesse des analyses aurait pu être renforcée en réalisant une étude intra-expérimentale (*within subject*). Comme le souligne Lesage (2011, p. 76), « *les comparaisons les plus pertinentes sont des comparaisons 'intra expérimentation' (within experiment), dans laquelle l'effet d'une seule variable peut être évalué dans un environnement identique par ailleurs. On cherchera donc à privilégier les dispositifs comportant un échantillon témoin et un échantillon test* ». Par ailleurs, les auteurs n'analysent pas explicitement le rôle médiateur de l'intensité morale entre la formation éthique et le processus de raisonnement éthique et la méthodologie retenue ne permet pas de tester un effet médiateur. Toutefois, leurs conclusions semblent aller dans ce sens. Nous soulignons par ailleurs que les dilemmes présentés sont des dilemmes comptables et non des situations d'audit.

D'autres travaux se sont intéressés à l'effet d'une formation sur certaines étapes du processus de décision éthique de Rest (1986).

b. L'effet d'une formation sur les étapes du processus de décision éthique

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. Par ailleurs, il existe très peu de travaux sur le processus de décision éthique dans son ensemble et très peu de travaux également propres au contexte de l'audit.

i. Des objets d'études peu ou mal définis

Une première critique qui pourrait être adressée à la plupart de ces travaux concerne l'absence de définition de la notion d'éthique. Qu'est-ce qu'une décision éthique ? De nombreux travaux font référence aux notions de conscience éthique/morale, jugement éthique/moral, intention éthique/morale, action éthique/morale voire de raisonnement éthique/moral, en renvoyant au modèle de Rest (1986) mais sans définir ces notions. Très peu font l'effort, comme N'Guyen *et al.* (2008a), d'apporter des précisions quant aux concepts utilisés. Ces auteurs précisent qu'une décision éthique est une décision qui est à la fois moralement et légalement acceptable par le plus grand nombre. Il n'est pas toujours aisé, également, de comprendre l'étape du raisonnement qui est visée. Par exemple, Lau (2010) indique que la sensibilité éthique consiste en la reconnaissance d'un problème ou d'un dilemme susceptible de conduire à un conflit avec les règles d'éthique ou à un impact négatif sur les tiers. Cette définition de la sensibilité éthique englobe donc à la fois une perspective déontologique et utilitariste. Mais dans une seconde étape, Lau (2010), tout comme Ritter (2006), analysent le raisonnement éthique défini comme la capacité à analyser et évaluer différentes actions et résultats afin de déterminer sa propre position, en tenant compte de différents principes éthiques ou règles de décisions. Cette notion correspond-elle à l'intention éthique ou s'agit-il à la fois du jugement et de l'intention éthique ? D'autres, comme Marnburg (2003) et O'Leary (2009 et 2012) indiquent que leur analyse porte sur des décisions hypothétiques, ou des décisions que prendraient probablement les sujets de l'étude. Ces travaux analysent-ils la décision éthique ou l'intention éthique ?

Ce manque de définition de l'objet d'étude rend la comparaison des travaux parfois difficile. Il est regrettable que les notions d'éthique ou de morale, assez complexes, ne soient pas davantage explicitées afin de mieux cerner les analyses de ces papiers de recherche et que les termes employés pour qualifier les étapes du raisonnement ne correspondent pas toujours aux modèles sous-jacents.

ii. Des travaux ne permettant pas d'avoir une vision du processus de décision dans son ensemble

Une seconde critique pourrait concerner le fait que la plupart des travaux analysent l'influence d'un cours d'éthique sur certaines étapes seulement du raisonnement éthique, fournissant ainsi des résultats parcellaires qui ne permettent pas d'avoir une vision d'ensemble de l'apport de la formation. Nous comprenons qu'il peut être difficile d'analyser, d'un point de vue

méthodologique, l'action éthique elle-même mais il nous semble important de prendre en compte au moins les trois premières étapes du raisonnement (conscience éthique, jugement éthique, intention éthique) afin d'avoir une vision la plus complète possible de l'effet de la formation sur le raisonnement éthique.

Quelques travaux analysent une seule étape du processus de décision : la conscience, le jugement, l'intention ou la décision éthiques. D'autres analysent deux étapes sur quatre du raisonnement éthique : la conscience et le jugement éthiques, la conscience et l'intention éthiques, le jugement et l'intention éthiques, l'intention et la décision éthiques.

Reprenons tout d'abord les travaux qui portent uniquement sur la première étape du raisonnement éthique, à savoir la conscience éthique. La conscience éthique, aussi dénommée dans certains travaux sensibilité éthique, est souvent considérée comme une étape primordiale du raisonnement. Il serait donc nécessaire avant tout que la formation permette d'accroître cette conscience du dilemme éthique. Se basant sur des travaux en cognition sociale, Gautschi et Jones (1998) analysent l'effet d'un cours d'éthique sur la capacité des étudiants en gestion à identifier des dilemmes éthiques. Les fondements théoriques en cognition sociale qu'ils utilisent leur permettent de considérer qu'une exposition répétée à des problèmes éthiques permettrait de développer un schéma du problème éthique et d'accroître ainsi la capacité à identifier les dilemmes. Gautschi et Jones (1998) montrent que le nombre de problèmes éthiques identifiés par des étudiants américains dans un dialogue entre deux professionnels augmente après le cours. Bien que ne cherchant pas à tester cette hypothèse, Chan et Leung (2006) réalisent que la sensibilité éthique des étudiants des deux universités retenues dans leur échantillon diffère. Plus particulièrement, dans l'université où les étudiants ont suivi des cours d'éthique, la sensibilité éthique est plus élevée. Enfin, sur la base de scénarios sur l'éthique des affaires, Saat *et al.* (2010) concluent qu'un cours d'éthique augmente la sensibilité éthique d'étudiants en comptabilité malaisiens, d'autant plus qu'il s'agit d'étudiants ayant de bons résultats scolaires, inscrits dans des universités publiques, de sexe féminin et appartenant au groupe ethnique malais.

D'autres études portent uniquement sur l'influence d'une formation sur le jugement éthique. 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) conclut à une amélioration du jugement éthique après la formation. Douglas *et al.* (2001) montrent qu'une formation à l'éthique avant l'entrée dans la vie professionnelle a une influence sur le jugement éthique des auditeurs en activité, uniquement dans les situations de dilemmes éthiques dont

l'intensité morale est élevée. Selon Cloninger et Sevarajan (2010), un cours d'éthique améliore le jugement de professionnels ayant repris leurs études et diminue le biais lié à l'appréciation de la performance de l'individu dans l'entreprise. Il est en effet habituel de juger plus favorablement le comportement éthique d'un employé très performant par rapport à un employé moins performant. Après un cours d'éthique, ce biais est toutefois moins présent. En revanche, Awasthi (2007) conclut qu'un cours d'éthique affecte le jugement managérial mais n'a pas d'effet direct sur le jugement éthique. Le jugement managérial est défini comme le fait de déterminer si une décision est bonne ou mauvaise d'un point de vue managérial, notamment en évaluant les coûts et les bénéfices de différentes alternatives eu égard aux objectifs de l'organisation. Le scénario, présenté sous la forme d'un film, concerne des décisions relatives aux bonus et à la production, liés aux budgets, et comporte un dilemme éthique qui évolue en trois étapes. Les étudiants ayant suivi un cours d'éthique sont plus enclins à juger comme mauvaise d'un point de vue managériale une décision non éthique. Le cours ne modifie pas en revanche leur jugement éthique.

Enfin, certains travaux portent uniquement sur l'influence d'une formation sur l'intention éthique. Marnburg (2003) propose de tester l'hypothèse selon laquelle un cours d'éthique et/ou de philosophie permet à des managers de prendre des décisions plus éthiques. La prise de décision éthique est mesurée par référence à la probabilité de prendre une décision éthique. Son objet d'étude est à notre avis l'intention éthique telle que définie par Rest (1986) et non la prise de décision à proprement parler. Marnburg montre que le fait d'avoir suivi un cours d'éthique ou d'avoir de bonnes connaissances en philosophie ou en éthique n'a aucun effet sur l'intention de comportement des managers. Il recommande aux écoles de commerce de mettre l'accent sur les actions éthiques à entreprendre plus que sur la production d'un discours moral ou éthique théorique. O'Leary (2009), quant à lui, analyse l'effet d'un cours d'éthique sur la décision que prendraient, dans cinq cas comportant des dilemmes éthiques dans le domaine comptable, des étudiants inscrits dans un parcours de formation en audit dans une université australienne. Il ne mentionne pas clairement que son objet d'étude est l'intention éthique mais précise qu'il s'agit de la décision hypothétique que prendraient les étudiants dans les situations visées. Il s'agit également, à notre avis, de l'intention éthique telle que définie par Rest (1986). Sur la base d'un échantillon de 155 étudiants, l'auteur conclut qu'après un cours d'éthique faisant appel à plusieurs méthodes pédagogiques (lectures, études de cas, présentation de modèles de décisions éthiques, présentation de l'éthique en audit et plus particulièrement du Code de déontologie, travaux de réflexion en groupes), l'intention des étudiants est plus éthique. Par la suite, O'Leary

(2012) souhaite analyser l'impact de deux méthodes pédagogiques différentes sur l'intention éthique d'étudiants en audit : une méthode d'apprentissage actif et une méthode d'apprentissage passif. Quelle que soit la méthode pédagogique utilisée, le cours d'éthique augmente l'intention éthique des étudiants avec toutefois un effet plus bénéfique de la méthode d'apprentissage actif. Persons (2009) a créé 18 scénarios à partir de Codes d'éthique pour mesurer l'intention éthique d'étudiants en gestion. Parmi les variables d'influence testées sur l'intention éthique, les formations à l'éthique reçues au cours de la vie professionnelle permettent d'améliorer l'intention éthique. En revanche, les formations initiales ne semblent pas produire d'effet.

Par ailleurs, nous constatons que 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) analysent l'effet d'un cours d'éthique sur le comportement d'étudiants en comptabilité dans le cadre d'un jeu similaire au Trivial Pursuit. Les étudiants doivent communiquer des informations sur leur score et donc sur leur gain financier potentiel, qui pourra être, selon le montant, recompté par un tiers. Il s'avère que lorsque les participants sont anonymes, le taux d'informations erronées est identique, que les étudiants aient suivi un cours d'éthique ou non. En revanche, lorsque l'anonymat est levé, les étudiants ayant suivi un cours d'éthique ont tendance à moins fournir des informations erronées que les autres. Le cours d'éthique ne conduit donc pas nécessairement à une intériorisation des valeurs éthiques, qui seraient mises en application indépendamment de la pression sociale subie, mais il peut avoir une incidence sur le comportement éthique des individus, notamment en cas de pression sociale.

Langlois et Lapointe (2010) ainsi que Martinov-Bennie et Mladenovic (2015) consacrent leurs travaux à la conscience et au jugement éthiques. Langlois et Lapointe (2010) analysent l'effet d'une formation-action à l'éthique sur la conscience et le jugement éthique de gestionnaires de l'éducation (directeurs d'écoles notamment) au Canada. La formation repose, dans un premier temps, sur la prise de connaissance du modèle tridimensionnel de l'éthique qui englobe l'éthique de la critique, de la justice et de la sollicitude. Elle consiste en six réunions, tous les trois mois, permettant de réaliser des cas pratiques en groupes. Une séance plénière de réflexion est prévue à la fin du cursus. La formation est ponctuée de questionnaires administrés aux participants et d'entretiens semi-directifs. À l'issue du programme de formation, les participants ont intégré, de manière équilibrée, les trois dimensions éthiques dans leur processus de décision. Au cours de la formation ils semblent avoir vécu un véritable réajustement de ces trois dimensions. Après une prise de conscience individuelle de la part de chaque dimension dans leur processus de raisonnement, la formation permet un réajustement qui consiste en un

rééquilibrage entre les dimensions, en vue d'une stabilisation. Les résultats montrent que la formation, et notamment la connaissance des trois dimensions de l'éthique, a une influence positive sur la conscience éthique et le jugement éthique. Elle permet aux gestionnaires de l'éducation de mieux percevoir les principaux problèmes liés aux dilemmes éthiques et de mieux formuler leur jugement. Martinov-Bennie et Mladenovic (2015), quant à eux, analysent l'effet du cours d'éthique sur la conscience éthique d'étudiants australiens suivant un cursus comptable, en fonction du contenu pédagogique : la mise à disposition d'un cadre de décision éthique uniquement ou un cours d'éthique complet incluant notamment un cadre de décision, une présentation de différentes perspectives éthiques et des partages d'expérience. L'étude est réalisée auprès d'étudiants australiens et comporte un volet qualitatif (analyse de contenu des écrits relatifs à un cas) et un volet quantitatif, sur la base d'un cas comportant deux types de problèmes éthiques (l'un lié à l'environnement, l'autre au respect des droits de l'homme), chacun ayant des incidences comptables. La fourniture du cadre seul ne suffit pas à accroître la capacité des étudiants à identifier des dilemmes. Seul un cours complet sur l'éthique a une influence sur la conscience éthique des étudiants. Par ailleurs, le cours d'éthique complet augmente uniquement le jugement éthique des étudiants qui n'ont pas eu connaissance du cadre de décision éthique. C'est donc surtout le cadre lui-même qui augmente le jugement éthique. 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 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.

Ritter (2006) et Lau (2010) analysent l'influence d'un cours d'éthique sur la conscience éthique et l'intention éthique. Ritter (2006) analyse l'influence d'un cours d'éthique sur la conscience éthique d'étudiants en gestion, à l'aide d'un questionnaire fondé sur des scénarios liés à la vie des affaires. Le cours semble ne pas avoir produit d'effet. Ritter souhaite également analyser l'effet du cours sur la capacité des étudiants à analyser et à évaluer différentes solutions afin de déterminer leur propre position face à un problème éthique. Cette définition nous semble proche de l'intention éthique. Sur l'ensemble de l'échantillon, le cours n'a pas d'effet sur l'intention éthique mais lorsque seuls les résultats obtenus pour les femmes sont analysés, le cours semble bénéfique. Lau (2010) obtient des résultats inverses. Sur la base d'un échantillon très conséquent d'étudiants irlandais en gestion, il montre, à l'aide du questionnaire ATBEQ (Attitudes Towards Business Ethics Questionnaire), que la capacité des étudiants à identifier un problème éthique augmente après le cours et ce, d'autant plus qu'il s'agit d'étudiants disposés

à apprendre et favorables à un cours d'éthique. La formation augmente également le niveau de raisonnement moral des étudiants, défini comme Ritter (2006) et que nous considérons comme étant l'intention éthique au sens de Rest (1976), et la motivation des étudiants renforce ce lien.

L'analyse de Nguyen *et al.* (2008a) porte sur le jugement et l'intention éthiques. Ils analysent l'effet d'un cours d'éthique sur le jugement éthique d'étudiants en gestion à la lumière de certaines dimensions éthiques de l'échelle MES (Multidimensional Ethical Scale) de Reidenbach et Robin (1990). Que ce soit en termes d'équité morale (juste/injuste) ou de relativisme (culturellement acceptable ou non), le jugement éthique des étudiants n'est pas 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. Par ailleurs, Nguyen *et al.* (2008a) concluent que lorsque le jugement éthique des étudiants s'améliore, leur intention éthique évolue dans le même sens.

Thomas (2012) s'intéresse à l'intention et à la décision éthique. Il n'étudie pas directement l'influence d'un cours d'éthique mais plutôt l'influence de la formation comptable universitaire dans son ensemble, sur le raisonnement moral délibératoire au sens de Thorne (2000) d'une part, c'est-à-dire l'intention éthique, et la prise de décision éthique d'autre part, d'étudiants en comptabilité et d'étudiants en gestion non spécialisés en comptabilité. Il montre que les étudiants en comptabilité en fin de parcours universitaire ont une intention éthique plus élevée que les étudiants débutant en comptabilité, qu'ils ont davantage recours à des facteurs post-conventionnels de l'échelle multidimensionnelle de Reidenbach et Robin (1990) et qu'ils prennent des décisions plus éthiques. En revanche, il n'existe aucune différence entre les étudiants débutant en comptabilité et les étudiants en première année de gestion. Ces résultats montrent qu'ils n'utilisent pas les mêmes critères dans leur raisonnement, ce qui pourrait suggérer qu'un cours d'éthique devrait porter sur des aspects différents entre ces deux groupes.

Nous constatons enfin, que les travaux qui précèdent concernent souvent l'éthique des affaires, parfois des questions comptables mais rarement des dilemmes liés à l'audit.

iii. Très peu de travaux dans le contexte de l'audit

Parmi les travaux présentés ci-avant, très peu portent sur l'influence d'un cours d'éthique dans le contexte particulier de l'audit. Pourtant, pour l'auditeur, les sources de dilemmes éthiques sont nombreuses. L'auditeur peut en effet se trouver aux confins de plusieurs sources d'influence aux intérêts et objectifs parfois divergents : l'intérêt public qu'il garantit, une

entreprise qui est son client, les parties prenantes de l'entreprise auditée, son cabinet, sa profession et le référentiel qui l'encadre. A cela s'ajoutent, en tant qu'être humain, ses caractéristiques personnelles liées à son vécu, son expérience, sa formation, son éducation. Dans ce contexte, l'auditeur va être confronté à différents points de vues et objectifs et sera sans doute ainsi conduit à mobiliser son éthique tout au long du processus d'audit pour résoudre des dilemmes. En particulier, l'auditeur peut être confronté à des situations où ce qui est juste ou bien au sens de la loi et des règlements ne lui semble pas l'être pour soi ou pour les autres.

A notre connaissance, seuls Douglas et al (2001), O'Leary (2009 et 2012) et Thomas (2012) analysent l'influence d'une formation dans le domaine spécifique de l'audit. Douglas *et al.* (2001) utilisent des scénarios mettant en jeu des problèmes de confidentialité, d'indépendance, d'honoraires d'audit, d'acceptation de mission. Sur les cinq scénarios présentés par O'Leary (2009 et 2012), l'un d'eux porte spécifiquement sur une situation d'audit, plus particulièrement sur un problème d'indépendance vis-à-vis du client. Thomas (2012) utilise le DIT de Thorne (2000) basé sur des scénarios invoquant des dilemmes d'audit tels que des questions liées à l'intégrité de l'auditeur, à la confidentialité, aux conflits d'intérêts.

L'objectif de cette section était d'effectuer, en premier lieu, une revue de la littérature sur l'effet d'un cours d'éthique sur la capacité de raisonnement morale de l'auditeur, mesuré à l'aide du DIT développé par Rest (1979). Ces travaux permettent de conclure qu'un cours d'éthique peut influencer le raisonnement de l'auditeur. En second lieu, nous nous sommes intéressés à la littérature portant spécifiquement sur notre objet d'étude : l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision éthique. Cette revue permet de mettre en évidence que les travaux sont peu nombreux, disparates et que très peu concernent des situations spécifiques à l'audit.

Notre cadre théorique ayant fait l'objet d'un choix argumenté (Section 1) et cette revue de littérature étant effectuée (Section 2), nous pouvons désormais formuler nos hypothèses de recherche (Section 3).

SECTION 3. Formulation des hypothèses de recherche

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

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

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, les travaux sur l'incidence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique de l'auditeur se sont développés au cours des dernières années mais les résultats obtenus ne sont pas cohérents et difficilement comparables. Beaucoup analysent l'effet d'un cours d'éthique sur le niveau de développement moral de l'auditeur et concluent qu'un cours d'éthique augmente le niveau de développement moral. D'autres analysent l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de raisonnement éthique mais les résultats obtenus sont disparates. La plupart de ces travaux portent sur des dilemmes liés à la vie des affaires en général et ne correspondent généralement pas à une opposition entre le droit et d'autres valeurs. Il nous semble toutefois que c'est justement à ce type de situations que les auditeurs peuvent être confrontés et ce sont donc ces cas qui nous intéressent particulièrement.

Nous souhaiterions mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté et plus particulièrement le rôle joué par la formation. Nous souhaiterions donc comprendre, dans un premier temps, ce qui permet aux auditeurs de résoudre leurs dilemmes éthiques et notamment si les formations à l'éthique auxquelles ils assistent ont une influence directe sur leur raisonnement éthique. Comme Jones (1991), nous considérons qu'une décision est éthique lorsqu'elle est conforme au droit et moralement acceptable par le plus grand nombre. D'après Jutras (2013, p. 61), la formation à l'éthique professionnelle cherche « *à former les professionnels aux démarches d'analyse de situations complexes avec tout ce qu'elles comportent de singularité. Ils doivent apprendre à analyser des situations d'une manière critique, créative et responsable dans le but d'agir avec*

professionnalisme, c'est-à-dire avec le souci de bien faire leur travail auprès des personnes qui recourent à leurs services, conformément aux objectifs et aux moyens de leur profession. »

Par ailleurs, conformément à Jones (1991), nous considérons que les caractéristiques du dilemme lui-même revêtent une importance particulière lorsqu'une décision doit être prise. Jones affirme en effet que les décisions dépendent en grande partie du problème à traiter et notamment de son intensité morale. A ce titre, Lehnert *et al.* (2015) soulignent que, du fait de l'influence démontrée dans de nombreux travaux de l'intensité morale du dilemme sur le processus de décision éthique, elle doit être considérée comme une variable incontournable des études sur la prise de décision éthique. Nous souhaiterions donc analyser si la formation à l'éthique influence l'intensité morale perçue du dilemme et le rôle médiateur qu'elle exerce entre la formation et le processus de décision éthique.

Dans cette section, nous avons pour objectif de formuler nos hypothèses de recherche afin de répondre aux questions soulevées dans notre thèse. Nous formulons deux groupes d'hypothèses. Le premier groupe est constitué de trois hypothèses liées à l'influence directe de la formation à l'éthique sur chaque étape du processus de décision éthique (1.) : l'identification du problème éthique (conscience éthique) (a.), le jugement éthique (b.) et l'intention éthique (c.). Le deuxième groupe (2.) est composé de deux hypothèses liées à l'intensité morale du dilemme. Du fait de l'importance de certaines variables, démontrée par les travaux antérieurs, nous identifions également cinq variables de contrôle que nous intégrons dans notre modèle à tester (3.).

1. Les hypothèses relatives à l'effet direct de la formation sur chaque étape du processus de raisonnement éthique

a. La formation à l'éthique et la capacité à identifier un problème éthique (conscience éthique)

Le contexte dans lequel l'auditeur réalise sa mission le conduit à prendre en considération divers intérêts : son client à savoir l'entreprise auditée, les parties prenantes de cette entreprise pour lesquelles il est le garant de l'information financière, son cabinet et enfin sa profession. Cette diversité d'intérêts constitue une source de dilemme éthique dans la mesure où les décisions prises par l'auditeur n'ont pas le même impact sur les personnes concernées.

Par ailleurs, l'auditeur peut être confronté à certaines situations où l'application des règles de droit auxquelles il est tenu peut entrer en conflit avec d'autres actions envisageables et dont l'impact sur le bien être des personnes concernées est très différent. Comme le montrent Prat dit Hauret (2007) et Zouari (2013) les auditeurs peuvent notamment rencontrer des dilemmes éthiques dans des situations de révélation de faits délictueux lorsque cette révélation aurait notamment des conséquences humaines dommageables.

Pour Jutras (2013), les formations à l'éthique concernent principalement les professions encadrées par des Codes d'éthique ou de déontologie, afin de permettre aux professionnels d'autoréguler et justifier leur conduite professionnelle, strictement encadrée par ces codes. Dans le cadre de ces formations, les auditeurs doivent apprendre, dans un premier temps à identifier le problème éthique afin de l'analyser ensuite de manière critique. Il est en effet impossible d'analyser un problème que l'on ne décèle pas. La formation doit donc permettre de stimuler la capacité à reconnaître la complexité d'une situation et son caractère 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. Cette étape du processus de décision éthique est généralement considérée comme incontournable, s'agissant du point de départ du processus de décision. En l'absence d'identification d'un dilemme ou d'un problème éthique, le processus de raisonnement mis en œuvre n'est pas nécessairement un raisonnement éthique et peut poursuivre ainsi une toute autre logique.

La plupart des travaux de recherche montrent qu'un cours d'éthique accroît la capacité des étudiants à identifier qu'une situation donnée comporte un problème éthique (Gautschi et Jones 1998 ; Chan et Leung 2006 ; Langlois et Lapointe 2010 ; Lau 2010 ; Saat *et al.* 2010 ; Martinov-Bennie et Mladenovic 2015). Seul Ritter (2006) ne parvient pas à ce résultat.

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 :

Hypothèse 1 (H1)

Une formation à l'éthique renforce la capacité de l'auditeur à identifier un problème éthique

b. La formation à l'éthique et le jugement éthique

Le jugement est au cœur de la mission de l'auditeur qui, conformément aux NEP, doit exercer son jugement professionnel tout au long de sa mission. Le jugement introduit nécessairement une part d'humain et de subjectivité dans les décisions de l'auditeur et ne peut être totalement encadré. Ce jugement devient éthique lorsqu'il s'agit de décider de l'attitude que devrait avoir une personne dans une situation qui comporte un dilemme éthique. Cette délibération de la conduite à tenir s'effectue en fonction du niveau de développement moral de l'individu.

Pour Jutras (2013), les formations à l'éthique doivent permettre d'analyser un problème éthique de manière critique. 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.

Certains travaux de recherche montrent qu'un cours d'éthique a un effet positif sur le jugement éthique (Glenn 1992 ; Douglas *et al.* 2001 ; Cloninger et Sevarajan 2010 ; Langlois et Lapointe 2010) alors que d'autres sont plus nuancés (Nguyen *et al.* 2008a ; Martinov-Bennie et Mladenovic 2015). Enfin Awasthi (2007) conclut que le cours d'éthique, bien qu'ayant un effet sur le jugement managérial, n'influence pas le jugement éthique.

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 d'analyser si l'objectif fixé par l'AACSB peut être atteint. Du fait des résultats mitigés rapportés par les études antérieures, nous formulons notre deuxième hypothèse comme suit :

Hypothèse 2 (H2)

Une formation à l'éthique a une influence sur le jugement éthique de l'auditeur

c. La formation à l'éthique et l'intention éthique

L'intention éthique dépend de la motivation de l'auditeur à agir de manière éthique. Pour déterminer son intention, l'auditeur doit prioriser les valeurs éthiques. Par exemple, dans certaines situations, l'auditeur aura le choix entre appliquer les dispositions légales de la profession ou faire une entorse à ces dispositions en vertu d'autres valeurs qu'il considère plus appropriées pour permettre le bien être du plus grand nombre. La formation à l'éthique devrait avoir pour finalité de lui faire prendre conscience de l'importance des valeurs éthiques afin de leur accorder une place prioritaire et notamment d'agir conformément au droit et de façon moralement acceptable par le plus grand nombre, et ce indépendamment de ses propres convictions.

Quelques travaux ont été réalisés sur le lien entre une formation à l'éthique et l'intention d'agir de manière éthique. Certains concluent que le cours d'éthique améliore l'intention éthique (Lau

2010 ; Thomas 2012 ; O'Leary 2009 et 2012). Pour Nguyen *et al.* (2008a) l'intention éthique évolue après le cours du fait de l'évolution du jugement éthique. Les résultats obtenus par Ritter (2006) montrent que seule l'intention éthique des femmes s'améliore après le cours d'éthique. Pour Persons (2009) seules les formations professionnelles (et non les formations initiales) en éthique ont un effet bénéfique. Enfin, Marnburg (2003) ne trouve aucun lien entre la formation à l'éthique et l'intention éthique.

L'objectif de notre étude est d'apporter une contribution complémentaire à ces travaux afin de mieux comprendre l'effet d'une formation sur l'intention éthique. Ainsi nous pouvons postuler :

Hypothèse 3 (H3)

Une formation à l'éthique a une influence sur l'intention éthique de l'auditeur

L'effet d'une formation sur la décision elle-même a été très peu analysé du fait des difficultés rencontrées pour l'observer. L'action éthique ne sera pas analysée ici car non observable dans le cadre de notre méthodologie.

2. Les hypothèses relatives à l'effet indirect de la formation sur le raisonnement éthique par l'intermédiaire de l'intensité morale du dilemme

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. Enfin, Jones (1991) considère que l'intensité morale du problème a une influence sur chaque étape du raisonnement éthique (Rest 1986). Les travaux antérieurs montrent que l'intensité morale du problème accroît la conscience éthique (May et Pauli 2002 ; Singhapakdi *et al.* 1996 et 1999), le jugement éthique (Singhapakdi *et al.* 1999 ; Harrington 1997 ; Davis *et al.* 1998 ; Barnett 2001 ; Carlson *et al.* 2002 ; McMahon et Harvey 2007) et l'intention éthique (Singhapakdi *et al.* 1996 ; Harrington 1997 ; Barnett 2001 ; May et Pauli 2002 ; Beu *et al.* 2003 ; Valentine et Bateman 2011). Ces relations ont notamment été démontrées dans le secteur de l'audit (Douglas *et al.* 2001 ; Leitsch 2004 et 2006 ; Cohen et Martinov Bennie 2006 ; Karacaer *et al.* 2009 ; Sweeney et Costello 2009 ; Johari *et al.* 2017).

A l'instar de Shawver et Miller (2017), nous souhaiterions analyser l'effet de la formation à l'éthique sur le processus de raisonnement éthique, par l'intermédiaire de l'intensité morale du dilemme. L'analyse de cet effet indirect de la formation sur le raisonnement éthique peut être décomposée en deux étapes. Dans un premier temps, il convient de vérifier si la formation à l'éthique a une influence sur l'intensité morale perçue du dilemme éthique. Dans un second temps, il s'agit d'analyser si cette intensité morale, influencée par la formation, a un effet sur le raisonnement éthique.

À notre connaissance, seuls Shawver et Miller (2017) ont analysé l'impact d'un cours d'éthique sur la perception de l'intensité morale du problème. Ils montrent qu'après le cours, l'intensité morale perçue s'accroît. Un cours d'éthique devrait en effet permettre 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. Après avoir montré que l'expérience professionnelle accroît l'intensité morale perçue, Cohen et Martinov-Bennie (2006) suggèrent en ce sens que les formations tiennent compte de l'importance de l'intensité morale des situations afin d'améliorer le processus de raisonnement éthique.

Cela nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 4 (H4)

Une formation à l'éthique a une influence sur la perception, par l'auditeur, de l'intensité morale du dilemme éthique

Seuls Shawver et Miller (2017) analysent l'influence d'un cours d'éthique sur les différentes étapes du raisonnement éthique, par l'intermédiaire du changement dans l'intensité morale perçue. Ils montrent que le cours d'éthique permet aux étudiants de mieux percevoir l'intensité morale du problème éthique et d'augmenter ainsi leur conscience éthique. Cela conduit, en vertu du processus de raisonnement éthique de Rest (1979), à accroître leur jugement éthique et leur intention éthique. Nous souhaitons déterminer si, suite à une formation à l'éthique, l'intensité morale du problème exerce une influence sur le processus de raisonnement éthique de l'auditeur. Compte tenu de l'hypothèse précédente, des conclusions de Shawver et Miller (2017) et des travaux montrant le lien entre l'intensité morale du problème et le processus de raisonnement éthique, nous émettons, en conséquence, l'hypothèse suivante :

Hypothèse 5 (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

Cette hypothèse peut être déclinée comme suit en trois sous-hypothèses relatives aux trois étapes du raisonnement éthique : l'identification d'un problème éthique, le jugement éthique et l'intention éthique.

Hypothèse 5 a (H5a)

L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'identification d'un problème éthique

Hypothèse 5 b (H5b)

L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et le jugement éthique

Hypothèse 5 c (H5c)

L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'intention éthique

3. Les variables de contrôle

La littérature académique sur le processus de décision éthique met en évidence un certain nombre de variables dont l'influence sur la conscience éthique, le jugement éthique, l'intention éthique et/ou l'intensité morale perçue est clairement démontrée. De ce fait, nous intégrons ces variables dans notre modèle à tester afin de contrôler leur effet sur le processus de décision éthique et mettre en évidence ainsi le seul effet de la formation à l'éthique.

i. Le genre

Comme le soulignent O'Fallon et Butterfield (2005) et Craft (2013) dans leur synthèse de la littérature sur le processus de décision éthique, le genre est sans doute l'une des variables d'influence qui a été la plus analysée. O'Fallon et Butterfield (2005) ont recensé 49 études portant sur le genre, dont 23 concluant qu'il n'y a pas de différence de raisonnement éthique entre les hommes et les femmes et 16 concluant que les femmes se comportent de manière plus éthique que les hommes. Sur 38 études analysées par Craft (2013), dix concluent que les femmes sont plus éthiques que les hommes.

Lorsqu'une différence est observée entre les hommes et les femmes, ce sont en général les femmes qui sont considérées comme étant plus éthiques que les hommes. Pour Cohen *et al.* (2001), le jugement des femmes est plus éthique et elles sont moins disposées à agir de manière non éthique que les hommes, indépendamment de leur niveau d'expérience. Valentine et Rittenburg (2007) n'identifient pas d'influence du genre sur le jugement éthique mais confirment que les femmes ont davantage l'intention que les hommes d'agir de manière éthique, indépendamment de leur nationalité (américaine et espagnole dans leur étude). Dans une étude portant sur la perception éthique, Krambia-Kapardis et Zopiatis (2008) montrent que les femmes sont plus éthiques que les hommes. Sur 30 scénarios proposés par Conroy *et al.* (2010) à des auditeurs, les hommes considèrent dix situations non éthiques comme étant plus acceptables que les femmes. Pierce et Sweeney (2010) concluent que le fait d'être une femme a une influence positive sur le jugement et l'intention éthiques des auditeurs ainsi que sur l'intensité morale perçue. Dans le cadre d'une étude auprès de 155 étudiants en gestion néo-zélandais, Eweje et Brunton (2010) parviennent à la même conclusion. Pour Persons (2009), les intentions de décisions des étudiantes sont plus éthiques que celles des étudiants. Selon Elango *et al.* (2010), même si le lien entre le genre et l'intention éthique n'est pas

nécessairement significatif, ce lien existe et en l'occurrence ce sont les femmes qui sont les plus éthiques. Dans le cadre d'une étude auprès d'experts-comptables de six grands cabinets internationaux, Bernardi et Arnold (1997) montrent que le niveau de développement moral des femmes ayant atteint le grade de manager est plus élevé que celui de leur équivalent masculin. En moyenne, celui des hommes est même inférieur à ce qui pourrait être attendu d'un lycéen ou d'un étudiant à l'université. Les auteurs concluent que ce sont surtout les hommes au niveau de développement moral élevé et les femmes dont le niveau de développement moral est faible qui quittent les cabinets avant d'atteindre le grade de manager. La profession retiendrait, en particulier, les hommes potentiellement moins sensibles aux problèmes éthiques. Herrington et Weaven (2007) concluent également que le niveau de développement moral des femmes est supérieur à celui des hommes.

Chung et Monroe (2001) parviennent à des conclusions plus partagées, en fonction du degré de complexité de la tâche confiée à des auditeurs dans le cadre de l'audit des stocks. Les résultats qu'ils obtiennent montrent que, dans un contexte de tâche d'audit moins complexe, les hommes ont un jugement d'audit plus juste que les femmes et que lorsque la tâche se complexifie, ce sont les femmes qui formulent le jugement le plus exact. Pour Nguyen *et al.* (2008b), pour une même catégorie d'âge, les femmes ont un niveau de jugement éthique plus élevé que les hommes mais lorsque l'on tient compte de l'intensité morale du problème, cette supériorité des femmes sur les hommes disparaît.

Gold *et al.* (2009) analysent le jugement d'audit d'un panel d'auditeurs auquel est présentée une situation d'audit où le client propose des arguments non probants afin de justifier son refus d'enregistrer un ajustement d'audit sur les stocks. Les résultats montrent que la décision finale des auditeurs masculins est plus juste et donc moins influençable que celle des femmes et que, quel que soit le genre de l'auditeur, les clients masculins ont un pouvoir de persuasion plus élevé. De même, Bobek *et al.* (2015) montrent que dans un contexte de tension avec un client d'audit, les hommes ont moins tendance que les femmes à recommander de céder aux pressions du client et ont moins l'intention de céder eux-mêmes.

Parmi les travaux n'établissant aucune différence liée au genre, Chan et Leung (2006) montrent que le genre n'a pas d'influence sur la conscience éthique des auditeurs. Forte (2004) ne trouve pas de différence entre le niveau de raisonnement moral des hommes et des femmes. Dans le cadre de leur analyse de l'effet d'une formation-action sur l'éthique sur la conscience et le jugement éthiques de gestionnaires de l'éducation (directeurs d'écoles notamment) au Canada, Langlois et Lapointe (2010) n'observent aucune différence entre les hommes et les femmes.

Pour Sweeney et Costello (2009), il n'apparaît pas de différence entre la conscience éthique, le jugement éthique et l'intensité morale perçue selon le genre.

Malgré des résultats contrastés, du fait de l'influence possible du genre sur le processus de décision éthique, nous intégrons cette variable dans notre modèle à tester en tant que variable de contrôle.

ii. L'âge

Selon O'Fallon et Butterfield (2005) et Craft (2103), l'âge est également une variable d'influence très étudiée. La plupart des travaux sur la relation entre l'âge et le processus de décision éthique portent sur le jugement éthique et l'intention éthique. Par ailleurs, l'âge est souvent analysé conjointement à l'expérience, les deux aspects étant souvent liés. Pour Valentine et Rittenburg (2007) le jugement éthique et l'intention éthique sont associés à l'âge et à l'expérience. Dans une étude portant sur la perception éthique, Krambia-Kapardis et Zopiatis (2008) montrent que les individus de plus de trente ans sont plus éthiques que ceux de moins de trente ans. Marques et Azevedo-Perreira (2009) mettent en évidence que les auditeurs les plus âgés tendent à être plus relativistes¹⁵ dans leurs jugements. Au fur et à mesure qu'ils gagneraient en expérience et donc en âge, les auditeurs auraient tendance à moins appliquer les règles à la lettre. Selon Elango *et al.* (2010) les managers les plus âgés sont plus susceptibles de faire des choix éthiques. Chan et Leung (2006), quant à eux, concluent que l'âge influence positivement la conscience éthique des auditeurs. Pour Eweje et Brunton (2010) l'âge influence le jugement éthique mais dans certains cas, l'âge n'a pas d'impact sur la conscience éthique.

En revanche, Forte (2004) n'est pas parvenu à établir un lien significatif entre l'âge et le niveau de développement moral.

Du fait de l'influence possible l'âge sur le processus de décision éthique, nous intégrons cette variable dans notre modèle à tester en tant que variable de contrôle.

¹⁵ Au sens de Forsyth (1980)

iii. L'expérience professionnelle

Pour Lehnert *et al.* (2015), les résultats relatifs à l'effet de l'expérience professionnelle sur le processus de décision éthique sont mitigés. La plupart d'entre eux montrent toutefois que l'expérience professionnelle a un effet positif et significatif sur la prise de décision éthique. Dans cette catégorie de travaux figurent d'une part des travaux qui portent sur la nature de l'expérience professionnelle (notamment une expérience en comptabilité ou en audit) et d'autre part sur la durée de cette expérience.

Concernant la nature de l'expérience professionnelle, Cohen *et al.* (2001) montrent que les professionnels comptables sont moins enclins que les étudiants à entreprendre des actions non éthiques. Pflugrath *et al.* (2007) concluent que l'expérience professionnelle en audit exerce un effet positif sur la qualité de jugement des auditeurs. Cette qualité est appréciée tant en termes techniques qu'en termes de comportement (prise de conscience de l'importance du problème et remontée du problème au chef de mission). Pierce et Sweeney (2010) montrent que l'expérience en audit influence de manière positive le jugement éthique et l'intensité morale perçue des auditeurs. Pour Bobek *et al.* (2015), dans un contexte de tension avec un client, les auditeurs ont moins tendance à recommander de céder aux pressions du client et ont moins l'intention de céder eux-mêmes, que les fiscalistes.

En matière de durée de l'expérience professionnelle, McCullough et Faught (2005) concluent que l'expérience professionnelle peut être reliée à un raisonnement plus ou moins conservateur au plan moral. Valentine et Rittenburg (2007) et Eweje et Brunton (2010) montrent que l'expérience professionnelle influence le jugement éthique et l'intention éthique. Persons (2009) conclut que la durée de l'expérience professionnelle à temps complet influence positivement l'intention éthique. Pour Langlois et Lapointe (2010), l'expérience professionnelle exerce une influence sur la conscience et le jugement éthiques.

A l'inverse, Forte (2004) ne trouve pas de lien significatif entre l'expérience professionnelle et le raisonnement éthique. Pour Forte (2004), l'expérience professionnelle n'influence pas la capacité de raisonnement morale, mesurée à l'aide du DIT de Rest (1979), de salariés d'entreprises américaines. Conroy *et al.* (2010) considèrent, quant à eux, que les différences de perception éthique entre les auditeurs juniors et les managers/associés apparaissent limitées et plutôt liées à la situation analysée.

Enfin, Pierce et Sweeney (2010) apportent une réponse plus nuancée. En effet, l'expérience professionnelle semble avoir un effet positif sur le jugement éthique mais négatif sur l'intention

éthique. Ils concluent que la relation entre l'expérience professionnelle et la prise de décision éthique n'est pas simplement positive ou négative mais qu'elle dépend d'autres facteurs, tels que la pression ressentie pour agir de manière éthique, plus forte chez l'auditeur débutant que chez l'auditeur expérimenté. Par ailleurs, la durée de l'expérience professionnelle n'influence pas l'intensité morale perçue.

Du fait de l'influence possible de l'expérience professionnelle sur le processus de décision éthique, nous intégrons cette variable dans notre modèle à tester en tant que variable de contrôle. Nous distinguons la nature de l'expérience professionnelle et la durée de cette expérience.

iv. La formation d'origine

Certains travaux montrent que les étudiants en comptabilité sont plus éthiques que les autres. Persons (2009) a analysé l'intention éthique d'étudiants et a conclu que l'intention des étudiants en comptabilité était plus éthique que celle d'étudiants dans d'autres domaines. Pour Sweeney et Costello (2009), les étudiants en comptabilité identifient davantage les dilemmes éthiques et leur jugement ainsi que leur intention éthiques sont plus élevés que ceux des autres étudiants dans trois scénarios sur quatre. De même, les étudiants en comptabilité perçoivent l'intensité morale des dilemmes comme étant plus élevée.

Du fait de l'influence possible de la formation comptable sur le processus de décision éthique, nous intégrons cette variable dans notre modèle à tester en tant que variable de contrôle.

v. La sensibilité éthique

La sensibilité éthique est analysée sous l'angle des valeurs que possède l'individu. Ont été analysées, par exemple, l'influence de valeurs telles que l'altruisme, l'empathie et l'orientation politique, sur le processus de décision éthique.

Pour McCullough et Faught (2005), les individus dont l'orientation politique est libérale sont plus susceptibles de réagir de manière rationnelle à des situations non-éthiques, c'est-à-dire en termes d'intérêt personnel. Pour Fritzsche et Oz (2007), l'altruisme est positivement corrélé à l'intention éthique alors que l'auto-valorisation est corrélée négativement à l'intention éthique. L'altruisme comprend le souhait de la paix dans le monde, la justice sociale et l'égalité des chances. Mencl et May (2009) analysent l'influence de l'empathie sur le processus de décision

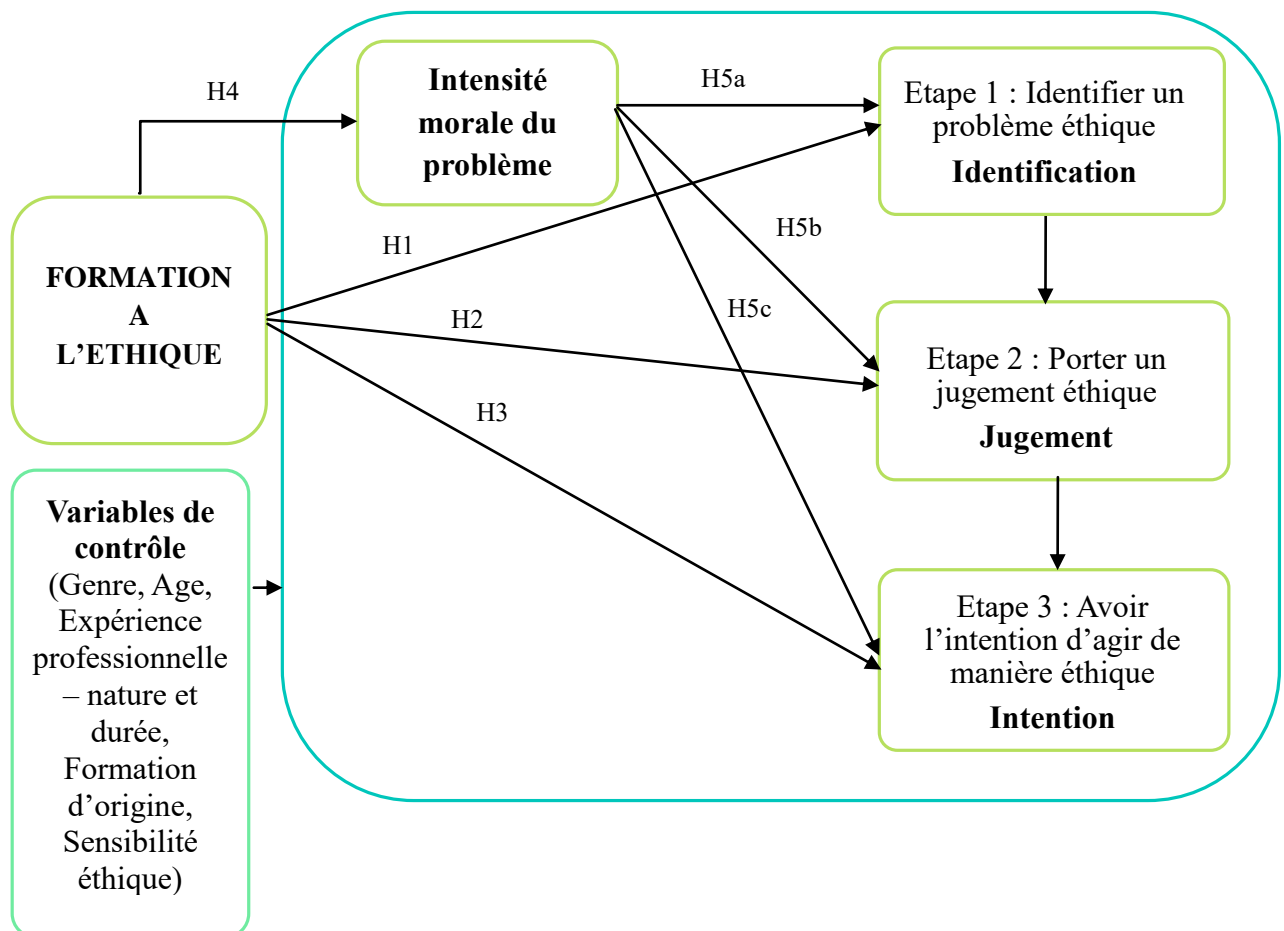
éthique. Ils montrent que l'empathie influence positivement la conscience éthique, le jugement éthique et l'intention éthique. Par ailleurs l'empathie cognitive (capacité à se représenter les états mentaux d'autrui) constitue une variable modératrice entre certains éléments de l'intensité morale du problème éthique et le jugement éthique. Par exemple, lorsque l'empathie cognitive est élevée, le lien entre la magnitude des conséquences et un jugement déontologique est renforcé. De même, l'empathie cognitive renforce le lien entre la proximité des effets et un jugement de nature utilitariste.

À la lumière de ces travaux, nous proposons d'intégrer dans notre modèle, la sensibilité éthique comme variable de contrôle.

L'ensemble des hypothèses de recherche et des variables de contrôle décrites ci-dessus sont synthétisées dans la figure 7.

Figure 7. Synthèse des hypothèses de recherche et des variables de contrôle

(modèle de recherche)



CONCLUSION DU CHAPITRE 2

L'objectif de ce chapitre était de présenter les fondements théoriques de notre travail doctoral ainsi que nos hypothèses de recherche. Une revue des cadres théoriques du processus de décision éthique nous a permis de choisir celui qui était le plus adapté à notre travail. Nous avons ensuite analysé la littérature portant sur l'influence d'une formation sur le processus de décision éthique. L'ensemble de ces travaux nous a conduit à formuler les hypothèses que nous testons dans le cadre de notre travail doctoral.

La plupart des modèles rationnels de décision éthique reposent sur le modèle fondateur de Rest (1986) qui distingue quatre étapes : l'identification d'un problème éthique ou conscience éthique, le jugement éthique, l'intention éthique et l'action éthique. Jones (1991) introduit une variable supplémentaire : l'intensité morale du problème. Pour cet auteur, les décisions éthiques dépendent étroitement de l'intensité morale du problème qui doit faire l'objet de la décision. L'intensité morale d'un problème s'apprécie sur la base de six dimensions : l'importance des conséquences liées à la décision prise, le consensus social autour de la décision, la probabilité des conséquences et l'horizon temporel des conséquences de la décision et enfin la proximité et la concentration des effets de la décision. De nombreux travaux ont confirmé empiriquement l'influence de l'intensité morale du problème sur les différentes étapes du processus de décision. Le modèle de Jones nous permet alors de modéliser le processus de décision éthique afin d'analyser l'influence d'un cours d'éthique sur les décisions prises par les auditeurs.

Une revue des travaux académiques sur l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique nous a conduit à formuler cinq hypothèses. Les trois premières portent sur l'influence d'un cours d'éthique sur les étapes du processus de décision éthique de l'auditeur. Un effet positif est attendu pour la conscience éthique (H1). En revanche, du fait des résultats contrastés des travaux antérieurs, aucun sens n'a été donné à la relation attendue entre la formation d'une part et le jugement (H2) et l'intention (H3) éthiques d'autre part. Les deux dernières hypothèses prennent en considération l'intensité morale du problème. L'hypothèse H4 suppose une relation entre le cours d'éthique et l'intensité morale perçue du dilemme éthique. Du fait des hypothèses précédentes, l'hypothèse H5 porte sur l'effet médiateur de l'influence de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et les trois étapes du processus de décision éthique.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Après avoir explicité les enjeux et les termes de la problématique de cette thèse et déterminé le cadre théorique adapté à notre travail, l'objectif de cette première partie consistait à formuler des hypothèses de recherche afin de répondre à nos questions de recherche.

Nous formulons finalement cinq hypothèses. La première porte sur la relation positive attendue entre un cours d'éthique et la capacité de l'auditeur à identifier un dilemme éthique. La deuxième hypothèse questionne l'influence que peut avoir une formation à l'éthique sur le jugement éthique des auditeurs et la troisième sur l'intention éthique des auditeurs. Chaque dilemme éthique pouvant être traité différemment selon son intensité morale, la quatrième et la cinquième hypothèse portent sur l'effet indirect de la formation à l'éthique, sur le processus de raisonnement éthique, par l'intermédiaire de l'intensité morale du problème. Ces hypothèses sont testées dans la deuxième partie de notre travail doctoral.

DEUXIEME PARTIE – LA FORMATION A L’ETHIQUE ET LA RESOLUTION DES DILEMMES : UNE APPROCHE EMPIRIQUE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La deuxième partie de notre travail doctoral a pour objectif de présenter la méthodologie que nous avons retenue pour tester nos hypothèses de recherche (Chapitre 3) ainsi que les résultats obtenus (Chapitre 4). Ces résultats sont discutés à la lumière d’entretiens qualitatifs qui apportent un éclairage pratique complémentaire aux conclusions de notre étude quantitative.

Afin de tester nos hypothèses de recherche, nous avons recours à une expérimentation de laboratoire. Le processus de décision éthique étant par nature difficile à observer, le choix d’une expérimentation nous permet d’analyser un phénomène réel en contrôlant certains facteurs d’influence et en manipulant celui qui nous intéresse, à savoir le cours d’éthique. L’ensemble du dispositif expérimental, soigneusement élaboré afin de garantir la validité des résultats obtenus, est présenté dans le Chapitre 3. Les données recueillies sont utilisées pour tester nos hypothèses. Du fait d’effets de médiations simultanées entre les variables explicatives et les variables à expliquer, la méthodologie retenue et présentée dans le Chapitre 3 consiste à appliquer la méthode des régressions successives de Baron et Kenny (1986).

Nous consacrons le Chapitre 4 à la présentation des résultats de l’expérimentation obtenus en traitant les données recueillies au travers d’un ensemble de quatre équations linéaires permettant de tester des effets de médiations multiples en série. Ces résultats nous permettent de conclure à la validation ou au rejet de nos hypothèses. Nous souhaitons également, dans ce chapitre, discuter nos résultats autour d’une démarche qualitative complémentaire qui consiste à analyser des entretiens réalisés auprès de 11 auditeurs. Les propos recueillis nous permettent de

confronter les résultats de notre expérimentation à des situations réellement vécues par des auditeurs. Il nous semble en effet important de pouvoir analyser nos résultats à la lumière de la réalité du terrain afin d'en dégager des implications managériales pertinentes.

CHAPITRE 3 – La démarche méthodologique

INTRODUCTION DU CHAPITRE 3

L'objectif de ce chapitre consiste à présenter la démarche méthodologique adoptée pour répondre à notre question de recherche et tester nos hypothèses.

Dans un premier temps, nous décrivons de manière détaillée notre méthodologie de recherche. Afin de tester nos hypothèses, nous avons fait le choix d'une expérimentation de laboratoire. Le propre de toute expérimentation de laboratoire consiste à reproduire, dans un environnement contrôlé, un phénomène à observer. Les résultats obtenus sont donc spécifiques à la situation provoquée au sein de cet environnement. Afin d'accroître la validité d'une expérimentation, ses résultats doivent pouvoir être répliqués. Cela nécessite, entre autres, que le protocole expérimental soit décrit de manière détaillée. Aussi, nous présentons (Section 1) tous les éléments clés de notre expérimentation : les scénarios utilisés, les modalités d'évaluation de l'ensemble des variables et leur collecte grâce à un questionnaire, les sujets de l'étude et le déroulé précis de l'expérimentation.

Enfin, le modèle à tester s'avérant complexe du fait de variables intermédiaires susceptibles de s'influencer entre elles, nous avons recours à une méthodologie permettant de tester l'ensemble des relations simultanément (Section 2). La méthode des régressions successives développée par Baron et Kenny (1986) est appliquée dans le cadre d'un modèle présentant des médiations multiples en série.

SECTION 1. L'expérimentation comme méthode de recueil des données

Conformément aux hypothèses posées, notre objectif consiste à mettre en évidence l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique des auditeurs. Pour cela, nous cherchons à étudier l'impact du cours d'éthique sur différentes étapes du processus de décision individuel des auditeurs. Cette influence sera analysée à la lumière des données recueillies grâce à une expérimentation de laboratoire (1.), qui suit un protocole (2.) précis afin d'en garantir la validité et d'obtenir des résultats les plus fiables possible.

1. Le choix d'une expérimentation de laboratoire

Selon Gavard-Perret *et al.* (2018, p. 177-178), « *l'expérimentation permet au chercheur de tester des relations causales entre une ou plusieurs variables explicatives (aussi nommées variables indépendantes) et une ou plusieurs variables à expliquer (aussi nommées variables dépendantes) en manipulant les variables explicatives* ». L'objet même de l'expérimentation consiste à mettre en évidence une relation de cause à effet. Le protocole doit permettre de mesurer des variables à expliquer, tout en manipulant une ou des variables explicatives. Dans notre cas, nous souhaitons analyser l'influence d'un cours d'éthique sur les étapes du processus de décision éthique de l'auditeur et sur sa perception de l'intensité morale des dilemmes éthiques. Nous avons donc pour objectif d'analyser l'existence, ou non, d'une relation causale entre la formation à l'éthique et le raisonnement éthique de l'auditeur.

Il convient de distinguer deux catégories de recherches expérimentales : les expérimentations sur le terrain ou en laboratoire. Les expériences sur le terrain se font dans le cadre réel du phénomène observé, en entreprise par exemple. Bien que permettant d'observer un phénomène dans son contexte réel, elles ne permettent pas de contrôler les autres facteurs qui peuvent interagir avec la variable d'influence à analyser. Selon Lesage (2000, p. 70), l'expérimentation de laboratoire consiste à « *reproduire en laboratoire un évènement naturel afin de faciliter son observation et de disposer de données aisément reproductibles* ». Etchart-Vincent (2007, p. 91-92) précise que « *l'expérimentation en laboratoire est une méthodologie fondée sur la reconstitution in vitro d'une situation économique simplifiée dont les variables sont contrôlées par l'expérimentateur, ce qui d'une part permet l'interprétation la plus univoque possible des*

résultats et d'autre part assure la reproductibilité du protocole ». Serra (2012, p. 24) rajoute que « *l'objet premier de toute expérimentation en laboratoire est de tenter d'apporter une réponse claire à un problème scientifique identifié en le 'miniaturisant'* ». L'expérimentation de laboratoire permet au chercheur d'observer un phénomène réel qu'il provoque volontairement en agissant ou en manipulant certaines variables. Elle doit permettre de reconstituer une situation réelle au sein d'un environnement contrôlé afin de mettre en évidence des relations causales. Elle doit également être reproductible afin d'accroître le nombre d'observations. 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 de laboratoire plutôt qu'à une méthode expérimentale sur le terrain. Cette méthode de recherche nous permet en outre de contrôler certains facteurs externes (par exemple des facteurs organisationnels ou contextuels) qui pourraient interagir avec la formation dans le processus de raisonnement des auditeurs face à un dilemme éthique. Selon Gavard-Perret *et al.* (2018) la facilité avec laquelle la variable explicative peut être manipulée doit être prise en compte dans le choix de l'expérimentation comme méthode de recherche. Au cas présent, la manipulation de la variable explicative est simple puisqu'elle comporte deux niveaux : le fait d'avoir suivi une formation en éthique ou de ne pas en avoir suivi.

L'expérimentation de laboratoire est très utilisée en économie. On parle à ce titre d'économie expérimentale. Sa légitimité dans ce domaine a été confirmée par l'attribution du Prix Nobel d'économie à Vernon Smith en 2002 dans le cadre de ses travaux sur l'expérimentation de laboratoire en économie. Toutefois, Lesage (2000) constate qu'elle est peu utilisée en sciences de gestion, notamment en France. Dans le cadre d'une revue des travaux en audit ayant recours à une méthode expérimentale, Simnett et Trotman (2018) 468 articles mais les auteurs ne distinguent toutefois pas les recherches en laboratoire des expérimentations sur le terrain. Trevino (1992) affirme toutefois que l'expérimentation de laboratoire est de plus en plus utilisée dans le domaine de l'éthique des affaires, notamment la méthode des vignettes qui est particulièrement adaptée à l'analyse des jugements des sujets dans des situations de prises de décisions hypothétiques. Les vignettes ou scénarios présentent aux sujets des situations les plus réalistes possibles et les réponses apportées permettent de mesurer les variables étudiées. Dans la mesure où nos hypothèses portent sur le processus de décision éthique des auditeurs, cette méthode semble donc particulièrement appropriée à nos travaux.

Afin de tester nos hypothèses de recherche, nous avons donc recours à une expérimentation de laboratoire. Cette méthode de collecte des données nous permet de reproduire, tout en la

simplifiant, une situation réelle : le processus de prise de décision éthique des auditeurs. La variable explicative est facile à manipuler puisqu'il s'agit d'avoir suivi, ou non, une formation en éthique. L'expérimentation de laboratoire nous permet également de contrôler certains facteurs susceptibles d'influencer nos variables à expliquer, afin de mettre en évidence la seule relation causale entre la formation et le processus de décision.

2. Description de l'expérimentation

Lesage (2000) rappelle que le chercheur doit garder à l'esprit le rapport entre l'expérimentation et la réalité. L'expérimentation n'est pas censée représenter la réalité à l'identique mais simplement l'aspect de la situation réelle qui correspond à ce que le chercheur souhaite analyser. Etchart-Vincent (2007, p. 111) souligne ainsi qu'il « *y a certaines choses que l'expérimentation de laboratoire est à même de réaliser de manière inégalable (contrôler le 'toutes choses égales par ailleurs' notamment), il y en a d'autres qu'elle ne peut pas faire – et qu'elle ne devrait d'ailleurs pas chercher à faire (comme mimer le réel)* ».

L'objectif de notre expérimentation consiste à analyser l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision éthique des auditeurs et leur perception de l'intensité morale des dilemmes éthiques. Pour cela, la variable à manipuler est la formation à l'éthique. La manipulation consiste à distinguer des étudiants ayant suivi une formation et d'autres n'en ayant pas suivi. Le processus de décision éthique et l'appréciation de l'intensité morale du problème sont analysés au travers de quatre scénarios présentant des situations réelles auxquelles ont été confrontés des auditeurs. Afin de limiter toute interaction avec d'autres facteurs que la formation, certains sont neutralisés grâce à des variables de contrôle (le genre, l'âge, l'expérience professionnelle, la formation d'origine, la sensibilité éthique).

L'expérimentation repose sur un questionnaire auto-administré comportant deux parties. La première partie présente quatre scénarios d'audit avec, pour chacun, une série de neuf questions permettant de recueillir les données nécessaires, pour chaque individu, à l'évaluation de nos variables à expliquer. La deuxième partie permet de réunir des informations sur les individus afin d'évaluer nos variables de contrôle. Les sujets sont des étudiants en Master Comptabilité, Contrôle, Audit (CCA) provenant de deux universités françaises. Certains ont suivi un cours d'éthique, d'autres non.

Après avoir décrit les scénarios utilisés (a.) et explicité le choix et la manipulation de la variable

explicative de notre expérimentation (b.), nous décrivons les modalités d'évaluation et de codage des variables à expliquer (c.) et de contrôle (d.) en lien avec nos hypothèses de recherche. Nous présentons ensuite notre échantillon (e.). Le déroulement du protocole expérimental est décrit de manière détaillée (f.) afin de garantir la validité interne de l'expérimentation et d'en assurer la parfaite reproductibilité.

a. Présentation des scénarios utilisés

Selon O'Fallon et Butterfield (2005), la méthode des scénarios reste la méthode la plus utilisée dans les travaux sur le processus de décision éthique. Dans le cadre de leur revue de littérature, ils identifient 95 études ayant utilisé cette méthodologie, soit 55% des travaux analysés. Pour les chercheurs utilisant la méthode des scénarios, le principal intérêt réside dans la possibilité de manipuler des variables d'intérêt tout en contrôlant d'autres variables et en créant un contexte de prise de décision le plus proche possible du réel.

Notre expérimentation est basée sur un questionnaire auto-administré dont la première partie présente quatre situations réellement vécues par des auditeurs français. Ces situations ont été recueillies par Prat dit Hauret (2007) à l'aide de carnets de bords tenus par des auditeurs ou au travers d'entretiens. Elles correspondent toutes à des situations réelles auxquelles un auditeur peut être confronté dans le cadre de sa mission. Dans tous les cas, il s'agit d'un dilemme éthique susceptible d'opposer les dispositions légales et réglementaires 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.

Le premier scénario concerne l'absence de comptabilisation d'une provision pour risques et charges liée à la remise aux normes environnementales d'un ancien site industriel. Bien que rendue obligatoire en application des normes comptables, le client avait justifié son refus de comptabiliser la provision par la crainte de voir son ratio d'endettement se dégrader et des prévisions de cash flows futurs positifs permettant de financer les coûts de mise aux normes environnementales. Par ailleurs, ce client était significatif pour le cabinet d'audit et l'auditeur avait reçu des menaces de non renouvellement de son mandat d'audit en cas de refus de certifier les comptes. Malgré l'absence d'enregistrement de la provision, l'auditeur a décidé de certifier les comptes sans réserve.

Dans la deuxième situation, un auditeur avait été nommé commissaire aux comptes de la société d'un de ses partenaires occasionnels de golf. L'auditeur découvre que son client a prélevé sur le compte de son entreprise une somme significative pour aider une entreprise en difficulté appartenant à son frère. L'avance avait été remboursée dès que la vente d'un bien immobilier lui avait permis de recouvrer les fonds nécessaires. Bien que la situation présentait toutes les caractéristiques d'un abus de bien social, l'auditeur a décidé de ne pas révéler au procureur de la République le fait délictueux.

Le troisième scénario relate le cas d'un auditeur confronté à une situation où le dirigeant d'une entreprise familiale était tombé malade. Son gendre, dirigeant d'une société indépendante et administrateur de l'entreprise familiale avait perçu une rémunération pour assurer l'intérim de son beau-père, sans que la rémunération n'ait été préalablement autorisée par le conseil d'administration. Cette convention interdite et non autorisée n'ayant toutefois pas causé de préjudice, l'auditeur a décidé de ne pas révéler au procureur de la République le fait délictueux d'abus de bien social lorsqu'il l'a découvert à posteriori.

Enfin, le quatrième scénario concerne l'application des règles de comptabilisation de la TVA. S'agissant d'une entreprise de travaux publics, c'est la règle de comptabilisation au moment du décaissement et non sur les débits qui s'applique. Du fait de difficultés financières passagères, l'entreprise a décidé de s'octroyer momentanément un décalage de TVA en récupérant la TVA sur les débits. Toutefois, s'agissant d'un simple décalage dans le temps, le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler le fait délictueux de fraude fiscale.

Ces scénarios nous permettent de mettre les sujets de notre expérimentation dans une situation de prise de décision comportant un dilemme éthique et d'évaluer nos variables à expliquer. En manipulant la variable explicative liée à la formation en éthique, nous recueillons les données nécessaires pour tester nos hypothèses.

b. Manipulation de la variable explicative

La variable explicative dont nous souhaitons analyser l'impact sur le processus de décision éthique des auditeurs est la formation à l'éthique. La manipulation consiste à recueillir nos données auprès de deux groupes d'étudiants, certains ayant suivi le cours, d'autres non. Il s'agit donc d'une variable nominale à deux modalités constituées par le fait d'avoir suivi ou non un cours d'éthique. Nous avons retenu un cours d'éthique enseigné à des étudiants en Master CCA, du fait du choix de nos sujets d'étude décrit ci-après (e.). La durée du cours est de 18 heures, réparties sur six semaines. Le contenu aborde les principales notions suivantes : les fondements philosophiques de l'éthique incluant l'approche aristotélicienne, kantienne et utilitariste, l'étude des stades de développement moraux (Kohlberg 1969), un modèle de prise de décision éthique (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. Ce cours aborde donc différentes perspectives éthiques et utilise des méthodes pédagogiques variées reposant sur une alternance de présentations théoriques et de cas pratiques.

c. Mesure et codage des variables à expliquer

Conformément à nos hypothèses présentées dans le Chapitre 2 en Section 3, les variables à expliquer sont les suivantes : l'identification d'un dilemme éthique, le jugement éthique, l'intention éthique et l'intensité morale du dilemme.

Le questionnaire comporte neuf propositions identiques pour chacun des quatre scénarios présentés aux sujets, destinées à mesurer les variables à expliquer en lien avec nos hypothèses de recherche. Les étudiants doivent indiquer leur degré d'accord ou de désaccord avec chacune des propositions sur une échelle de Likert à sept points ('pas du tout d'accord' à 'tout à fait d'accord'). Toutefois, afin de ne pas influencer les réponses, le sens de l'échelle est inversé pour certaines questions. Les réponses aux propositions 'inversées' sont ensuite recodées pour l'analyse des résultats. Après recodage, plus le score est élevé pour les propositions 1 à 3 qui mesurent les trois premières étapes du raisonnement éthique (l'identification du dilemme, le jugement éthique et l'intention éthique), plus la réponse est déontologique c'est-à-dire conforme aux lois et règlements applicables au sein de la profession. Les propositions 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.

Dans notre première hypothèse, la variable à expliquer est la conscience éthique ou la capacité à identifier un problème éthique. Conformément aux travaux de Shinghapakdi *et al.* (1996), Sweeney et Costello (2009), Leitsch (2004, 2006), Karacaer *et al.* (2009), Johari *et al.* (2017), Shawver et Miller (2017), cette variable est mesurée en demandant au sujet s'il considère que la situation qui lui est présentée comporte un dilemme éthique. Sa réponse peut varier sur une échelle de Likert à sept points de 'pas du tout d'accord' à 'tout à fait d'accord'.

Dans le cadre de la deuxième hypothèse et conformément aux travaux de Singhapakdi *et al.* (1996), May et Pauli (2002), Leitsch (2004, 2006), Sweeney et Costello (2009), Johari *et al.* (2017) et Shawver et Miller (2017), le jugement éthique est mesuré en demandant au sujet de porter un jugement sur la décision prise par l'auditeur dans les situations qui lui sont présentées. Il lui est notamment demandé si l'auditeur aurait dû révéler au procureur les faits délictueux décrits dans les scénarios. Sa réponse peut varier sur une échelle de Likert à sept points de 'pas du tout d'accord' à 'tout à fait d'accord'.

Pour tester la troisième hypothèse, l'intention éthique est évaluée, à l'instar d'autres travaux (Singhapakdi *et al.* 1996 ; Sweeney et Costello 2009 ; Shawver et Miller 2017), en demandant au sujet la décision qu'il aurait prise à la place de l'auditeur. Cette proposition est dite 'inversée' dans la mesure où elle lui suggère qu'à la place de l'auditeur il n'aurait pas révélé le fait délictueux. Sa réponse peut varier sur une échelle de Likert à sept points de 'pas du tout d'accord' à 'tout à fait d'accord' et fait l'objet d'un recodage pour qu'un score élevé corresponde à une intention conforme aux lois et règlements.

Enfin, pour les besoins de la quatrième hypothèse, l'intensité morale du problème est mesurée par référence aux six composants identifiés par Jones (1991) (l'importance des conséquences, le consensus social, la probabilité des conséquences, la concentration des effets, la proximité des effets et l'horizon temporel des conséquences) en adaptant les instruments utilisés par d'autres chercheurs (Singhapakdi *et al.* 1996, May et Pauli 2002, Leitsch 2004 et 2006, Sweeney et Costello 2009, Johari *et al.* 2017, Shawver et Miller 2017). L'appréciation de l'intensité morale du dilemme sur chacune des six dimensions de Jones (1991) peut varier sur une échelle de Likert à sept points de 'pas du tout d'accord' à 'tout à fait d'accord'. Les propositions liées à l'importance des conséquences, la probabilité des conséquences, la

concentration des effets et l'horizon temporel des conséquences sont recodées afin d'obtenir un score élevé pour une intensité morale élevée. L'intensité morale du dilemme correspond, pour chaque sujet, à la moyenne obtenue sur chacune des six composantes, après recodage.

Dans la cinquième hypothèse, l'ensemble des variables à expliquer décrites ci-dessus sont également utilisées comme variables à expliquer ou explicatives secondaires.

Le Tableau 3 fournit une synthèse des variables à expliquer (également explicatives secondaires pour l'hypothèse 5) et des propositions permettant de les mesurer.

Tableau 3. Synthèse des variables à expliquer (ou explicatives secondaires) et des propositions permettant de les mesurer

Hypothèses	Variables à expliquer	Propositions
H1 : Une formation à l'éthique renforce la capacité de l'auditeur à identifier un problème éthique	Capacité à identifier un problème éthique	1) <i>La situation décrite ci - contre implique un dilemme</i>
H2 : Une formation à l'éthique a une influence sur le jugement éthique de l'auditeur	Jugement éthique	2) <i>Le commissaire aux comptes aurait dû révéler le fait délictueux</i>
H3 : Une formation à l'éthique a une influence sur l'intention éthique de l'auditeur	Intention éthique	3) <i>Si j'étais à la place du commissaire aux comptes, je n'aurais pas révélé le fait délictueux</i>

Hypothèses	Variables à expliquer	Propositions
<p>H4 : Une formation à l'éthique a une influence sur la perception, par l'auditeur, de l'intensité morale du dilemme éthique</p>	<p>Intensité morale du dilemme éthique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Importance des conséquences • Consensus social • Probabilité des conséquences • Concentration des effets • Proximité des effets • Horizon temporel des conséquences 	<p>4) <i>Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables</i></p> <p>5) <i>La plupart des gens s'accorderaient à dire que le commissaire aux comptes a pris la mauvaise décision</i></p> <p>6) <i>Il est très peu probable que la décision prise par le commissaire aux comptes ait des conséquences négatives</i></p> <p>7) <i>La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes</i></p> <p>8) <i>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</i></p> <p>9) <i>Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives</i></p>

Hypothèses	Variables à expliquer	Variables explicatives secondaires	Propositions
H5a : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'identification d'un problème éthique	Capacité à identifier un problème éthique	Intensité morale du dilemme éthique	Propositions 1) et 4 à 9) ci-dessus
H5b : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et le jugement éthique	Jugement éthique	Intensité morale du dilemme éthique Capacité à identifier un problème éthique	Propositions 1) et 2) et 4 à 9) ci-dessus
H5c : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'intention éthique	Intention éthique	Intensité morale du dilemme éthique Capacité à identifier un problème éthique Jugement éthique	Propositions 1) à 9) ci-dessus

En synthèse, le tableau 4 ci-après présente le codage retenu pour la variable explicative et les variables à expliquer ainsi que leur modalité d'évaluation. La variable explicative principale est la variable binaire formation à l'éthique (FORMAT), égale à 1 si le sujet a suivi le cours d'éthique, 0 sinon.

Les variables à expliquer (aussi utilisées comme variables explicatives secondaires pour l'hypothèse H5) sont construites sur le même principe. Elles mesurent, pour chaque sujet, 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 sujet.

Ainsi, la variable liée à l'identification d'un problème éthique (IDENTIF) mesure, pour chaque sujet, la moyenne des réponses à la proposition 1, *'la situation décrite ci-contre implique un dilemme'* pour les quatre situations présentées. La variable liée au 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 correspondant à l'intention éthique (INTENT) mesure, après recodage, la moyenne des réponses à la proposition inversée 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 liée à l'intensité morale perçue du dilemme (INTENS) mesure la moyenne des réponses aux propositions 4 à 9 (après recodage des propositions inversées 4, 6, 7 et 9) pour les quatre situations.

Tableau 4. Codage et mesure de la variable explicative et des variables à expliquer (ou explicatives secondaires)

Codage	Définition	Mesure
<i>Variable explicative</i>		
FORMAT	Formation à l'éthique	Formation à l'éthique suivie = 1 Pas de formation à l'éthique = 0
<i>Variables à expliquer (ou explicatives secondaires)</i>		
IDENTIF	Identification d'un problème éthique	Moyenne des réponses à la proposition 1 pour les quatre situations (sur une échelle de 1 à 7)
JUGE	Jugement éthique	Moyenne des réponses à la proposition 2 pour les quatre situations (sur une échelle de 1 à 7)
INTENT	Intention éthique	Moyenne des réponses à la proposition 3, après recodage, pour les quatre situations (sur une échelle de 1 à 7)
INTENS	Intensité morale perçue du problème	Moyenne des réponses aux propositions 4 à 9 (après recodage des propositions 4, 6, 7 et 9), pour les quatre situations (sur une échelle de 1 à 7)

Outre les variables explicatives, d'autres variables peuvent avoir une influence sur la variable à expliquer. Ces variables doivent être contrôlées afin de s'assurer que les variations de la variable à expliquer résultent uniquement de la manipulation de la variable explicative. Ces variables de contrôle sont présentées ci-après.

d. Mesure et codage des variables de contrôle

Dans notre cas, les variables de contrôle sont celles susceptibles d'influencer les étapes du processus de raisonnement éthique, telles qu'identifiées par la littérature et présentées dans la Section 3 du Chapitre 2. Nous retenons six variables de contrôle : le genre du sujet, son âge, son expérience professionnelle définie à la fois par sa nature et sa durée, sa formation d'origine, sa sensibilité éthique. Par ailleurs, comme nous le verrons ultérieurement, les sujets proviennent de deux universités de deux villes différentes. Afin de s'assurer de l'homogénéité de notre échantillon, nous retenons également la ville parmi les variables de contrôle.

La deuxième partie du questionnaire permet de mesurer ces variables de contrôle. En synthèse, le tableau 5 ci-après présente le codage retenu pour les variables de contrôle ainsi que leur mesure. La variable GENRE est égale à 1 si le sujet est de sexe féminin, 0 sinon. La variable AGE mesure l'âge du sujet, en années. La variable AUDIT est égale à 1 si le sujet a une expérience professionnelle en audit, 0 sinon. La variable DURÉE mesure la durée de toute expérience professionnelle, 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 à 2 ans. La variable DCG est égale à 1 si le sujet est issu d'une formation au Diplôme de Comptabilité et Gestion, 0 sinon. La variable SENSIB mesure la sensibilité éthique du sujet, en calculant la moyenne des réponses à trois questions portant sur sa disposition à s'investir dans une cause éthique (l'aide alimentaire aux personnes démunies, la lutte contre la déforestation, la lutte contre le travail des enfants) évaluée sur une échelle de 1 à 7. Afin de ne pas révéler l'objet de notre étude, trois causes non éthiques (l'organisation d'une manifestation sportive valorisant la région, la promotion de jeunes talents musicaux, le développement d'un festival) ont été intercalées parmi les propositions. Par ailleurs, la variable VILLE est égale à 1 si l'étudiant appartient à l'Université de la ville 1, 0 s'il est dans l'Université de la ville 2.

Tableau 5. Codage et mesure des variables de contrôle

Codage	Définition	Mesure
<i>Variables de contrôle</i>		
GENRE	Femme/Homme	Femme = 1 Homme = 0
AGE	Age	Age en nombre d'années
AUDIT	Expérience professionnelle en audit	Oui = 1 0 sinon
DURÉE	Durée de l'expérience professionnelle	Moins de 6 mois = 1 De 6 mois à 2 ans = 2 Plus de 2 ans = 3
DCG	Formation d'origine = Diplôme de Comptabilité et de Gestion ou Autre	DCG = 1 0 sinon
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
VILLE	Ville où l'étudiant fait ses études	Etudiant dans l'Université de la ville 1 = 1 Etudiant dans l'Université de la ville 2 = 0

e. Les sujets

Dans une revue de la littérature sur le processus de décision éthique, O'Fallon et Butterfield (2005) indiquent que de nombreux travaux utilisent des étudiants comme sujets d'étude. Sur la période 1996-2003, 40% des études utilisent des échantillons constitués d'étudiants ou d'un mélange d'étudiants et d'autres individus (soit 70 études au total). Ils précisent que le choix des étudiants pour représenter la population cible peut s'avérer pertinent mais que ce choix ne doit pas être fait par simple facilité d'accès.

Dans le domaine comptable, plusieurs auteurs ont montré que les étudiants de l'enseignement supérieur sont 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. Par ailleurs, Thorne (2000) conclut ses travaux en indiquant que le processus de raisonnement moral des comptables peut être analysé au travers de celui des étudiants.

Dans notre cas, les sujets sont des étudiants en Master CCA. Ce choix n'a pas été effectué par simplicité dans la mesure où nous avons un accès relativement aisé aux professionnels de l'audit du fait de notre expérience professionnelle antérieure. Il est également cohérent avec les travaux antérieurs. Par ailleurs les conditions énoncées par Mortensen *et al.* (2012) semblent réunies. Les étudiants ont un niveau avancé en comptabilité et se destinent généralement aux métiers de l'audit et de l'expertise comptable. Les cas constitutifs de nos scénarios sont issus de situations réelles pour lesquelles il est attendu une prise de décision structurée.

Les étudiants de notre échantillon sont issus de deux universités, dans deux villes différentes. Dans les deux universités, le cours d'éthique constitutif de la variable explicative est dispensé par deux enseignants différents mais le contenu du cours a été harmonisé entre eux de façon à enseigner la même chose. Afin de ne pas induire de différences liées à l'université d'origine de l'étudiant, la ville constitue une variable de contrôle comme indiqué dans le tableau 5.

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). Le choix d'un protocole permettant d'effectuer des comparaisons intra

expérimentales est préconisé par Lesage (2000). Les étudiants du groupe test sont étudiants en Master 2, année durant laquelle a lieu le cours d'éthique. Les étudiants du groupe de contrôle sont inscrits en Master 1 dans la mesure où, durant cette année d'étude, ils ne suivent pas de cours d'éthique.

Au total, 168 étudiants ont rempli le questionnaire de l'expérimentation. 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.

f. Le protocole expérimental

Contrairement aux sciences dures comme la physique, la chimie ou la médecine, les sujets d'étude en sciences de gestion sont généralement des êtres humains, portant chacun leur histoire, leur vécu, leur personnalité. Afin de limiter au maximum les biais liés à cette situation particulière, l'expérimentation de laboratoire en sciences de gestion doit être vigilante à la mise en place de procédures rigoureuses. Lesage (2000) préconise de porter une attention particulière à certains aspects de la conception de l'expérimentation et aux mesures qui permettent d'interpréter les résultats de manière fiable.

i. Présentation du déroulé de l'expérimentation de laboratoire

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 CCA. Afin d'éviter tout biais, les sujets n'ont pas été avertis de cette expérimentation et n'étaient pas au courant de nos travaux. Toute la procédure de l'expérimentation a été méticuleusement suivie pour assurer la parfaite reproductibilité de cette recherche. La formation en éthique est animée par deux enseignants. Le contenu des cours a été harmonisé de façon à aborder les mêmes notions principales.

Le questionnaire, qui figure en annexe, a été administré aux étudiants du groupe test à l'issue de leur formation en éthique. Nous avons veillé à ce que les instructions soient extrêmement claires et précises afin de garantir leur compréhension à l'identique par l'ensemble des sujets sans induire de comportement et permettre la reproductibilité de l'expérimentation. Il a été

indiqué aux étudiants qu'il s'agissait de participer à une étude réalisée par des chercheurs, en accord avec le responsable de leur formation. Afin d'éviter tout rapprochement avec leur cours, 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. Lors de la présentation des instructions et du questionnaire, il a été souligné qu'il s'agissait d'un travail de recherche important, et que chaque questionnaire devait être rempli avec attention et de manière strictement personnelle. Après une présentation de la structure du questionnaire, les étudiants ont été interrogés afin de savoir s'ils avaient des questions. Ils ont ensuite été priés de ne pas communiquer entre eux durant toute la durée de l'expérimentation. Enfin, l'anonymat et la confidentialité de leurs réponses leur ont été garanties. Ces instructions orales, rédigées de la manière la plus simple et la plus neutre possible, figurent en première page du questionnaire. En fin de questionnaire, il est demandé aux sujets s'ils ont deviné le but de l'étude et s'ils ont apprécié d'y participer. Cela nous a permis d'éliminer les données éventuellement recueillies auprès d'étudiants qui auraient répondu de manière artificielle ou qui auraient volontairement répondu sans prêter une grande attention à leurs choix.

Afin de permettre une interprétation fiable des résultats, le chercheur qui utilise l'expérimentation de laboratoire doit être vigilant au respect de certaines conditions permettant de garantir la validité interne et externe des résultats obtenus. Pour cela, nous avons pris certaines précautions présentées ci-après.

ii. Précautions liées à la validité interne et externe de l'expérimentation

L'expérimentation doit faire preuve à la fois de validité interne et de validité externe. La validité interne vise à garantir que les résultats observés résultent bien uniquement du traitement expérimental (dans notre cas, un cours d'éthique) et non d'autres facteurs. La validité externe de l'expérience vise à s'assurer que les résultats observés peuvent se retrouver en dehors du laboratoire.

Afin de garantir la validité interne de l'expérimentation de laboratoire, les principaux biais à éviter selon Lesage (2000) sont l'effet d'instrumentalisation, de contamination et de sélection. L'effet d'instrumentalisation est lié à la défaillance de l'instrument lui-même. Selon Gavard-Perret *et al.* (2018, p. 185), « *pour diminuer l'effet d'instrument, les questionnaires doivent être systématiquement testés auprès des sujets représentant la population cible, afin d'avoir leur retour qualitatif en termes de compréhension, de difficulté de réponse et de durée*

d'administration ». Au cas présent, le questionnaire a été relu et testé au préalable par deux enseignants-chercheurs dans le domaine comptable n'ayant pas ou peu d'expérience professionnelle en entreprise, notamment en audit.

L'effet de contamination pourrait résulter de discussions sur l'expérimentation entre les sujets. L'expérimentation a eu lieu au sein d'une salle de classe, à l'issue d'un cours, sans que les sujets en soient avertis au préalable. Il n'y a donc pas eu de discussion entre les étudiants au sujet de l'expérimentation. Par ailleurs, le questionnaire a été administré au groupe test et au groupe de contrôle sur la même période. Enfin, il est demandé, en début de questionnaire, aux étudiants interrogés, de 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.

Enfin, l'effet de sélection peut conduire à obtenir des résultats qui sont liés aux caractéristiques des sujets. Le choix de l'échantillon est donc primordial. Au cas présent, notre échantillon est constitué d'étudiants en Master CCA. Du fait du déroulement de notre expérimentation, il n'est pas possible d'affecter aléatoirement les sujets entre le groupe test et le groupe de contrôle. Cette affectation découle en effet de l'expérimentation elle-même. Le groupe test est constitué d'étudiants ayant suivi un cours d'éthique, le groupe de contrôle d'étudiants n'ayant pas suivi ce cours. Comme le souligne Serra (2012), pour que la comparaison des deux échantillons soit pertinente, il convient d'assigner aux deux groupes « *des sujets identiques au regard des caractéristiques jugées pertinentes dans l'expérience* ». L'affectation aléatoire des sujets entre les deux groupes constitue une des méthodes possibles mais n'est pas toujours réalisable. Dans notre cas, le critère le plus important était de sélectionner des sujets représentatifs de la population des auditeurs, certains ayant suivi un cours d'éthique, d'autres non. Comme le souligne Liyanarachchi (2007) 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. Afin de limiter les différences qui pourraient exister entre les deux groupes, nous avons veillé à ce que les deux groupes soient issus de la même population. Les statistiques descriptives présentées dans le tableau 7 (p. 143) montrent que les étudiants des deux groupes ont des profils assez similaires. Les variables de contrôle permettent de prendre en compte les éventuelles différences entre les individus susceptibles d'affecter nos résultats.

L'ensemble de ces précautions permettent également d'accroître la validité externe de l'expérimentation.

Le mode recueil des données par une expérimentation de laboratoire ayant été présenté, nous pouvons désormais expliquer la méthodologie de test du modèle théorique utilisée. Nous avons retenu une méthodologie de médiation multiple en séries utilisant la méthode du bootstrap (Preacher et Hayes 2008, Hayes 2014).

SECTION 2. Méthodologie de test du modèle théorique

Le modèle théorique à tester, présenté précédemment sur la figure 7 (p. 143), se révèle complexe. Les variables retenues peuvent être à la fois des variables à expliquer et des variables explicatives secondaires. Pour tester le lien entre elles il est nécessaire de tenir compte de l'influence de toutes les variables en amont dans le processus de décision. Par exemple, le jugement éthique est influencé par l'identification du dilemme éthique, mais aussi par l'intensité morale du problème et également par la formation à l'éthique. Un tel modèle implique ainsi différents effets de médiation simultanés.

Après avoir défini l'effet de médiation et son application au cas de notre modèle à tester (1.), nous présentons les méthodes de tests disponibles (2.) que nous explicitons dans le cas précis du test de nos hypothèses (3.)

1. Un modèle à tester comportant des médiations multiples

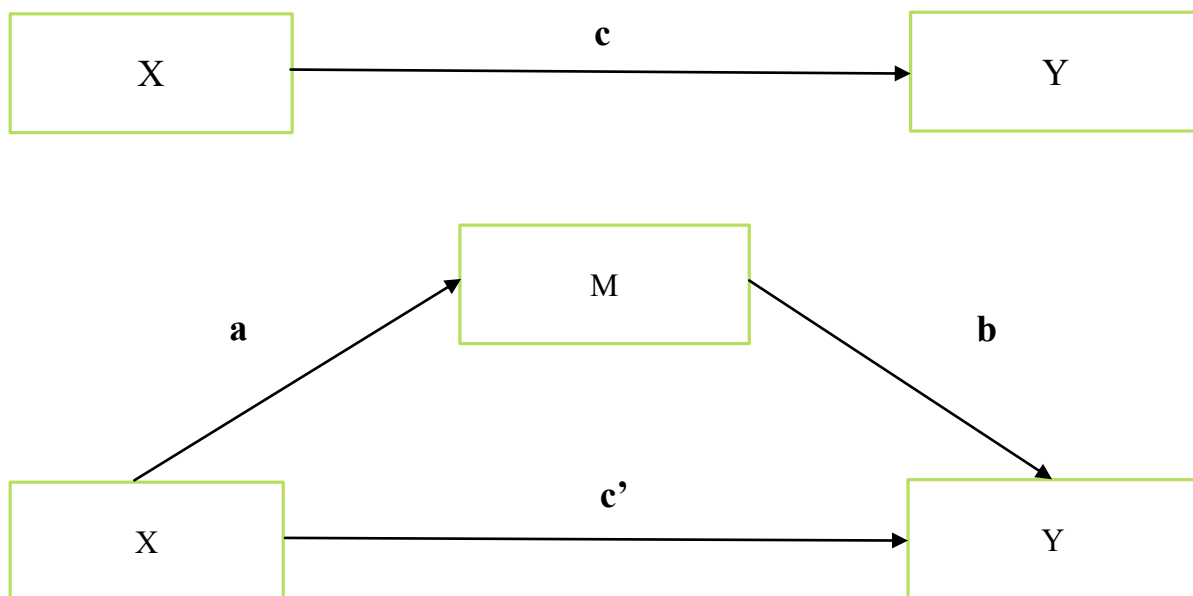
a. Effet de médiation : définition et précisions

Comme le soulignent Preacher et Hayes (2008), El Akremi et Roussel (2003) et Caceres et Vanhamme (2003), l'effet de médiation a été popularisé par Baron et Kenny (1986, p. 1173-1176) qui définissent une variable médiatrice comme « *un mécanisme génératif à travers lequel une variable indépendante principale est capable d'influencer une variable dépendante donnée (...) Une variable agit en tant que médiatrice dans la mesure où elle rend compte de la relation entre une variable indépendante et une variable dépendante (...) Alors que les variables modératrices spécifient quand certains effets interviennent, les variables médiatrices déterminent comment et pourquoi ces effets se produisent* ». Ainsi la variable M est une variable

médiatrice entre la variable indépendante X et la variable dépendante Y si X exerce une influence sur Y par l'intermédiaire de M. La variable indépendante agit ainsi sur la variable médiatrice qui agit à son tour sur la variable dépendante. Une variable médiatrice est ainsi qualifiée de variable de processus. Elle revêt à ce titre tantôt le statut de variable indépendante, tantôt de variable dépendante.

Tel que décrit dans la figure 8 ci-dessous, l'effet de médiation de la variable M entre la variable indépendante X et la variable dépendante Y implique une décomposition de l'effet total de X sur Y, (c), entre un effet direct de X sur Y, (c'), et un effet indirect de X sur Y, (ab).

Figure 8. Effet médiateur de M



Pour Baron et Kenny (1986), la variable M est une variable médiatrice si les trois conditions suivantes sont remplies : (1) la variable indépendante X influence de manière significative la variable médiatrice présumée M (chemin a), (2) la variable médiatrice présumée M influence de manière significative la variable dépendante Y (chemin b) et (3) lorsque les chemins a et b sont contrôlés, la relation entre X et Y n'est plus significative voire nulle (chemin c').

Baron et Kenny (1986) identifient ainsi deux types de médiations : la médiation complète et la médiation partielle. La médiation est complète lorsque la variable médiatrice transmet la totalité de l'effet de la variable indépendante X sur la variable dépendante Y. Dans ce cas l'effet direct c' est nul. La médiation est partielle lorsque la variable médiatrice transmet partiellement l'effet

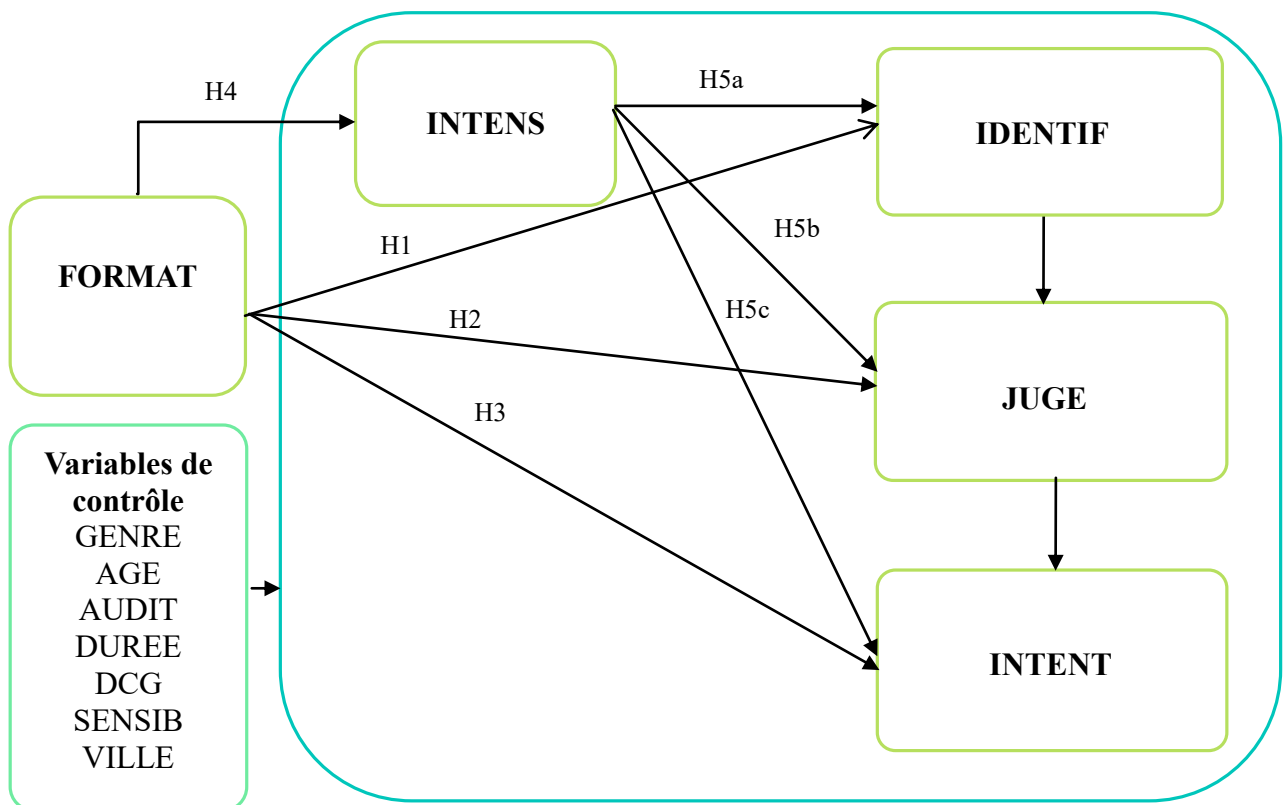
de la variable indépendante X sur la variable dépendante Y. c n'est pas nul dans ce cas mais doit être inférieur à l'effet direct c .

Par ailleurs, la médiation peut être simple ou multiple. En présence d'une seule variable médiatrice, telle qu'en figure 8, la médiation est dite simple. Comme le soulignent Preacher et Hayes (2008), la médiation est multiple lorsque l'effet de la variable indépendante est transmis à la variable dépendante simultanément par plusieurs variables. Le modèle que nous souhaitons tester comporte des médiations multiples.

b. Application au modèle à tester

Nous rappelons dans la figure 9 ci-après le modèle à tester après codage des différentes variables. Ce modèle contient trois médiateurs successifs à tester (les variables INTENS, IDENTIF et JUGE). La variable INTENS est susceptible de constituer une variable médiatrice de l'effet de FORMAT sur chaque étape du processus de raisonnement éthique (IDENTIF, JUGE et INTENT). La variable IDENTIF est susceptible de constituer une variable médiatrice entre INTENS et JUGE et la variable JUGE entre IDENTIF et INTENT.

Figure 9. Modèle à tester



Dans le cadre de l’hypothèse H1, nous souhaitons mesurer l’effet direct de la variable FORMAT sur la variable IDENTIF. Dans le cadre de l’hypothèse H2, nous souhaitons mesurer l’effet direct de la variable FORMAT sur la variable JUGE. Dans le cadre de l’hypothèse H3, nous souhaitons mesurer l’effet direct de la variable FORMAT sur la variable INTENT. Enfin, dans le cadre de l’hypothèse H4, nous souhaitons mesurer l’effet direct de la variable FORMAT sur la variable INTENS. L’hypothèse H5 permet de tester l’effet indirect de la variable FORMAT sur les variables liées au processus de décision éthique (IDENTIF – H5a, JUGE – H5b et INTENT – H5c), par l’intermédiaire de la variable médiatrice INTENS.

Par ailleurs, bien que ces relations ne sont pas l’objet de nos hypothèses, la variable IDENTIF est également une variable médiatrice pour la variable JUGE, la variable JUGE pour la variable INTENT. Ces liens ont toutefois une incidence sur le lien direct résiduel entre la variable INTENS et les variables IDENTIF, JUGE et INTENT testé dans l’hypothèse H5.

Le modèle théorique à tester se révèle ainsi complexe, impliquant différents effets de médiation simultanés. Une revue des méthodes permettant de vérifier l’existence d’un effet médiateur nous permet de sélectionner la méthode la plus adaptée au modèle à tester et de l’appliquer ensuite au cas des médiations simultanées ou multiples en série.

2. Les méthodes de tests disponibles

a. La méthode des régressions successives de Baron et Kenny (1986)

Une des méthodes les plus utilisées pour mettre en évidence un effet médiateur est la méthode proposée par Baron et Kenny (1986). Pour ces auteurs, le test d'un effet de médiation comporte trois étapes correspondant à trois régressions linéaires à analyser. Ils proposent une méthode permettant de tester différents liens entre X et Y à savoir, d'une part l'effet direct de X sur Y, et d'autre part l'effet indirect de X sur Y par l'intermédiaire de M. Si le modèle à tester prend la forme présentée initialement dans la figure 8 (p. 146), cette méthode conduit à réaliser le test décrit dans le tableau 6 ci-dessous. La dernière étape permet en outre de déterminer si la médiation est totale ou partielle.

Tableau 6. Le test de médiation de Baron et Kenny (1986)

Etape	Explication	Equation à tester
Etape 1	X a un impact significatif sur M	$M = a_2 + aX$
Etape 2	X a un impact significatif sur Y	$Y = a_1 + cX$
Etape 3	M a un impact significatif sur Y lorsque l'influence de X sur Y est contrôlée	$Y = a_3 + c'X + bM$
Etape 4	Vérifier si la médiation est totale ou partielle	$c' = 0$ ou $c' < c$

La première étape consiste à montrer que X a un impact significatif sur M (coefficient a significatif), la variable médiatrice M étant la variable dépendante. L'étape 2 consiste à vérifier l'existence d'un lien à médier c'est-à-dire que la variable indépendante X a un impact significatif sur la variable dépendante Y (c significatif). Ce coefficient représente l'effet total de X sur Y. Il s'agit donc à la fois de l'effet direct et indirect de X sur Y. L'étape 3 consiste ensuite à démontrer que M exerce un effet significatif sur Y (coefficient b significatif) en contrôlant l'effet de la variable X. Dans cette étape, la variable M est la variable indépendante.

Les coefficients a de l'étape 1 et b de l'étape 3 permettent de déterminer l'effet indirect de X sur Y , via M . Cet effet indirect est égal à $a \times b$ soit ab . Enfin, afin de préciser si la médiation est totale ou partielle, l'étape 4 propose de calculer l'effet direct de X sur Y , c' , en contrôlant M . Si $c' = 0$, la médiation est totale. Sinon, la médiation est partielle.

Afin de s'assurer du caractère significatif de l'effet indirect, Baron et Kenny (1986) recommandent l'utilisation du test de Sobel (1982). Ce test permet d'analyser le caractère significatif de l'effet indirect de X sur Y (ab dans la figure 8). Il consiste à tester l'hypothèse nulle H_0 selon laquelle l'effet indirect est nul. Afin de réaliser le test, il convient de calculer le ratio suivant :

$$\frac{ab}{s_{ab}}$$

où : ab = effet indirect de X sur Y

$$s_{ab} = \text{erreur standardisée de l'effet indirect } ab = \sqrt{a^2 s_b^2 + b^2 s_a^2 + s_a^2 s_b^2}$$

Ce test s'interprète selon la distribution de la loi normale. Il suffit donc de calculer la valeur de $\frac{ab}{s_{ab}}$ et de comparer cette valeur à 1.96 pour un niveau de signification de 95%. Si cette valeur est supérieure à 1.96, il est possible de rejeter l'hypothèse H_0 et de conclure à la présence d'une médiation au moins partielle.

La méthode développée par Baron et Kenny (1986), bien que très utilisée, est aujourd'hui analysée de manière plus critique par certains chercheurs, en particulier le test de Sobel qui nécessite une distribution normale de l'échantillon.

b. Critiques et limites de la méthode de Baron et Kenny (1986)

Les travaux de Baron et Kenny (1986) sont considérés de manière plus critique aujourd'hui, notamment par Zao *et al.* (2010). Ces auteurs émettent trois réserves principales.

La première concerne l'hypothèse selon laquelle la médiation est plus forte lorsque l'effet direct c' de X sur Y est nul. Cette situation reflète, selon Baron et Kenny, une médiation totale. Pour Zao *et al.* la force de la médiation doit être mesurée par l'importance de l'effet indirect uniquement et la présence d'un effet direct pourrait au contraire masquer la présence d'autres médiateurs non encore identifiés.

La seconde critique fait référence à l'étape 2 (tableau 6 p. 149) de la démarche de Baron et Kenny qui nécessite l'identification d'une relation à médier entre X et Y mesurée par le coefficient c . Pour Zao *et al.*, c peut être nul lorsque l'effet indirect ab de X sur Y et l'effet direct c' de X sur Y sont de signe opposés. Ils considèrent qu'il s'agit dans ce cas d'une médiation concurrentielle. Cela conforte leur analyse selon laquelle seul le caractère significatif du coefficient ab est important pour établir une médiation. Les autres étapes de l'analyse de Baron et Kenny permettent, selon eux, de définir le type de médiation et non de qualifier la médiation. Zao *et al.* identifient ainsi trois types de médiations : la médiation complémentaire (présence d'un effet indirect ab et d'un effet direct c' de même signe), la médiation concurrentielle (présence d'un effet indirect ab et d'un effet direct c' de signe contraire), la médiation indirecte uniquement (présence d'un effet indirect ab mais absence d'effet direct c').

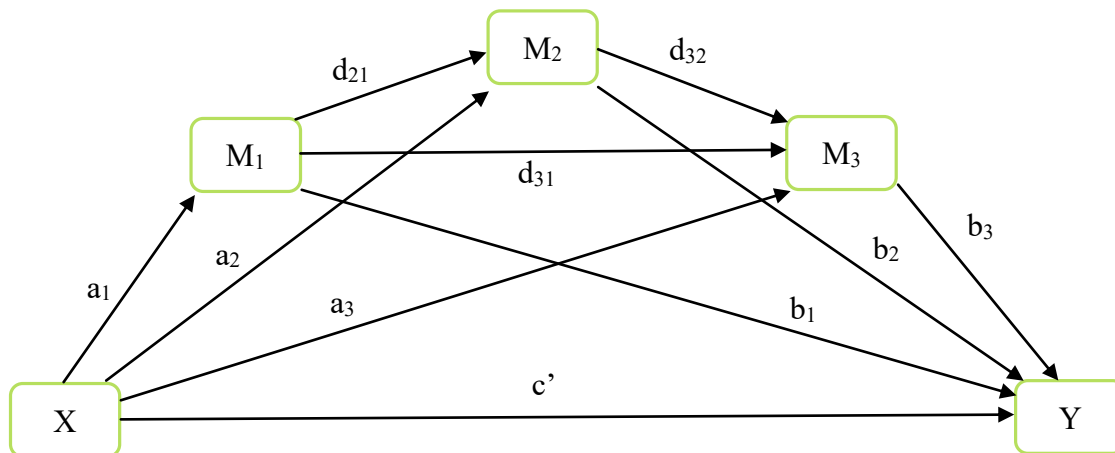
Enfin, la troisième critique concerne, tout comme Preacher et Hayes (2004 et 2008), MacKinnon *et al.* (2004), Williams et MacKinnon (2008) ainsi que Hayes (2014), l'utilisation du test de Sobel pour tester le caractère significatif de l'effet indirect ab . Le principal reproche adressé à ce test provient de la nécessité de disposer d'un échantillon, permettant d'évaluer ab , distribué selon une loi normale. Hormis dans le cas de gros échantillons, cette hypothèse est rarement vérifiée en pratique. Ces auteurs recommandent d'utiliser la méthode du *bootstrap* popularisée par Preacher et Hayes (2004 et 2008) pour calculer des intervalles de confiance de l'effet indirect ab . Le *bootstrap* permet, à partir d'un échantillon comportant n observations, d'engendrer un grand nombre N d'échantillons artificiels. Les échantillons artificiels sont obtenus par n tirages aléatoires avec remise au sein de l'échantillon d'origine à n observations. Une observation peut donc se retrouver plusieurs fois dans l'échantillon artificiel tout comme ne pas s'y retrouver. Ainsi comme le souligne Laurent (1986, p. 69), « on peut présenter le *bootstrap* comme une technique de simulation dans laquelle, faute de connaître a priori la distribution théorique du phénomène étudié, on multiplie les échantillons empiriques ressemblant à celle-ci ». MacKinnon *et al.* (2004) réalisent une simulation et montrent que la méthode du *bootstrap* permet d'obtenir des intervalles de confiance plus fiables pour l'effet indirect ab que le test de Sobel. Chacun des échantillons artificiels est ensuite soumis au test statistique prévu, au cas présent au calcul de l'effet indirect de X sur Y, ab . Si l'intervalle de confiance généré par *bootstrap* ne contient pas le chiffre zéro, l'hypothèse nulle selon laquelle l'effet indirect ab est nul peut être rejetée.

Nous tenons compte de l'ensemble de ces critiques dans les méthodes de tests utilisées et dans l'interprétation de nos résultats.

3. Application au test des hypothèses de recherche

Les fondements des modèles de médiation et de leur test ayant été ainsi posés, nous souhaitons désormais nous attacher à analyser plus spécifiquement notre modèle théorique. Celui-ci comporte en effet non pas une, mais plusieurs variables médiatrices possibles. Nous analysons en effet l'effet direct de la formation à l'éthique sur l'intensité morale du problème, l'identification d'un problème éthique, le jugement éthique et l'intention éthique mais également son effet indirect par l'intermédiaire de variables médiatrices susceptibles de s'influencer entre elles. En particulier, dans notre modèle à tester, chaque variable est supposée avoir une influence sur les variables situées en aval dans le processus de décision, créant ainsi des médiations multiples en série complexes. Ces modèles sont analysés spécifiquement par Hayes (2014) qui en fournit un exemple similaire à notre modèle à tester (figure 10 ci-dessous).

Figure 10. Modèle de médiations multiples en série de Hayes (2014)



Ce modèle comporte trois variables médiatrices M_1 , M_2 et M_3 . Il existe huit chemins distincts par lesquels X est susceptible d'avoir une influence sur Y. Les sept chemins indirects sont ceux qui passent par au moins une variable médiatrice M. Trois chemins passent par une seule variable médiatrice ($X \rightarrow M_1 \rightarrow Y$, $X \rightarrow M_2 \rightarrow Y$, $X \rightarrow M_3 \rightarrow Y$). Trois chemins passent par deux variables médiatrices en série ($X \rightarrow M_1 \rightarrow M_2 \rightarrow Y$, $X \rightarrow M_1 \rightarrow M_3 \rightarrow Y$, $X \rightarrow M_2 \rightarrow M_3 \rightarrow Y$). Enfin, un chemin passe par toutes les variables médiatrices en série ($X \rightarrow M_1 \rightarrow M_2 \rightarrow M_3 \rightarrow Y$). Le huitième chemin est le chemin direct entre X et Y. Par analogie avec la démarche appliquée pour un modèle de médiation simple, Hayes (2014) propose de poser les quatre équations suivantes pour

tester les liens entre les variables de ce modèle comportant des médiations multiples. Ces quatre équations permettent d'évaluer les quatre variables dépendantes successives du modèle.

$$M_1 = i_{M_1} + a_1X + e_{M_1}$$

$$M_2 = i_{M_2} + a_2X + d_{21}M_1 + e_{M_2}$$

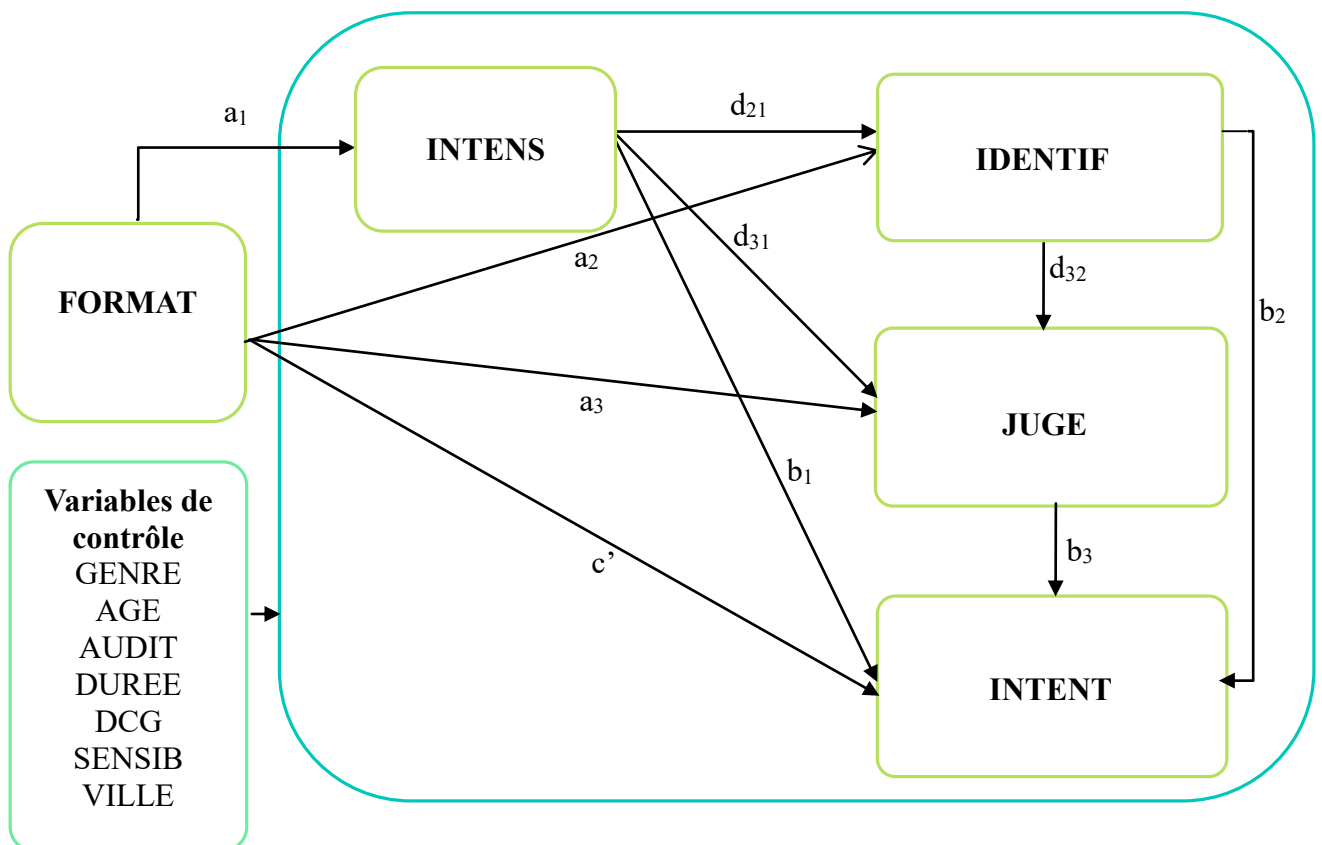
$$M_3 = i_{M_3} + a_3X + d_{31}M_1 + d_{32}M_2 + e_{M_3}$$

$$Y = i_Y + c'X + b_1M_1 + b_2M_2 + b_3M_3 + e_Y$$

Avec i constantes du modèle et e erreurs du modèle

Par analogie, appliqué à notre modèle, nous obtenons la figure 11 ci-dessous.

Figure 11. Modèle à tester : un modèle à médiations multiples en série



En intégrant également dans les régressions linéaires à tester les variables de contrôle (le genre, l'âge, l'expérience en audit, la durée de l'expérience professionnelle, la formation d'origine, la sensibilité éthique et la ville), les équations à tester sont donc les suivantes :

H4	{	1) $INTENS = i_{INTENS} + a_1FORMAT + \alpha_1 GENRE + \alpha_2 AGE + \alpha_3 AUDIT + \alpha_4 DUREE + \alpha_5 DCG + \alpha_6 SENSIB + \alpha_7 VILLE + e_{INTENS}$
H1 et H5a	{	2) $IDENTIF = i_{IDENTIF} + a_2FORMAT + d_{21}INTENS + \beta_1 GENRE + \beta_2 AGE + \beta_3 AUDIT + \beta_4 DUREE + \beta_5 DCG + \beta_6 SENSIB + \beta_7 VILLE + e_{IDENTIF}$
H2 et H5b	{	3) $JUGE = i_{JUGE} + a_3FORMAT + d_{31}INTENS + d_{32}IDENTIF + \gamma_1 GENRE + \gamma_2 AGE + \gamma_3 AUDIT + \gamma_4 DUREE + \gamma_5 DCG + \gamma_6 SENSIB + \gamma_7 VILLE + e_{JUGE}$
H3 et H5c	{	4) $INTENT = i_{INTENT} + c'FORMAT + b_1INTENS + b_2IDENTIF + b_3JUGE + \delta_1 GENRE + \delta_2 AGE + \delta_3 AUDIT + \delta_4 DUREE + \delta_5 DCG + \delta_6 SENSIB + \delta_7 VILLE + e_{INTENT}$

Pour mémoire, dans le cadre de notre hypothèse H1, nous mesurons l'effet direct de la variable FORMAT sur la variable IDENTIF, a_2 , obtenu grâce à l'équation 2). Dans le cadre de l'hypothèse H2, nous mesurerons l'effet direct de la variable FORMAT sur la variable JUGE, a_3 , obtenu grâce à l'équation 3). Dans le cadre de l'hypothèse H3, nous mesurerons l'effet direct de la variable FORMAT sur la variable INTENT, c' , obtenu grâce à l'équation 4). Les hypothèses H4 et H5 permettent d'analyser l'effet indirect de la variable FORMAT sur les variables IDENTIF, JUGE, INTENT par l'intermédiaire de la variable INTENS. Dans le cadre de l'hypothèse H4, nous mesurerons l'effet direct de la variable FORMAT sur la variable INTENS, a_1 , obtenu grâce à l'équation 1). L'hypothèse H5a analyse l'effet médiateur de la variable INTENS sur la variable IDENTIF après avoir subi l'effet de la variable FORMAT, mesuré par d_{21} et obtenu obtenus grâce à l'équation 2). De même les résultats de l'hypothèse H5b sont mesurés par d_{31} obtenu grâce à l'équation 3) et ceux de l'hypothèse H5c par b_1 obtenu grâce à l'équation 4).

Par ailleurs, tout comme dans le cas de médiations simples, Preacher et Hayes (2008) et Hayes (2014) recommandent d'utiliser la méthode du *bootstrap* pour tester le caractère significatif des effets indirects. Williams et MacKinnon (2008) montrent par ailleurs que cette méthode est la

plus efficace dans le cas de modèles comportant des médiations multiples, avec des effets indirects multiples.

Nous nous sommes également interrogés sur l'utilisation de régressions par la méthode des moindres carrés ou de modèles d'équations structurelles. Hayes (2014) montre que l'utilisation de modèles d'équations structurelles n'est pas justifiée. Sur la base de données identiques, il applique les deux méthodes. Les résultats obtenus étant relativement similaires, la supériorité des modèles d'équations structurelles ne semble donc pas démontrée.

Aussi, pour tester notre modèle, nous avons donc appliqué la méthode préconisée par Hayes (2014) pour les modèles comportant des médiations multiples en série. Cette méthode consiste à tester les quatre équations présentées ci-dessus et à utiliser la méthode du *bootstrap* pour analyser le caractère significatif des différents effets indirects. Cette démarche correspond à la macro PROCESS¹⁶ de Hayes qui contient la procédure INDIRECT adaptée à SPSS afin de tester notre modèle qui contient trois médiateurs et correspond au modèle 6¹⁷ du diagramme conceptuel. Cette approche, basée sur des régressions par la méthode des moindres carrés, 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.

¹⁶ <http://www.processmacro.org/download.html>

¹⁷ Hayes (2014), p. 446

CONCLUSION DU CHAPITRE 3

Ce chapitre avait pour objectif de présenter la démarche méthodologique utilisée pour tester nos cinq hypothèses de recherche explicitées dans le Chapitre 2. Nous avons présenté notre protocole expérimental. Puis, nous avons détaillé la méthode de test utilisée dans le cadre du modèle complexe à tester.

L'expérimentation est basée sur un questionnaire auto-administré. La première partie présente quatre situations de dilemmes éthiques vécus par des auditeurs. Pour chaque situation, neuf questions identiques permettent de mesurer les variables du modèle à tester. Une deuxième partie du questionnaire permet d'évaluer les variables de contrôle. Les sujets sont des étudiants en Master CCA, certains ayant suivi un cours d'éthique (groupe test) d'autres non (groupe de contrôle). Le questionnaire a été administré après le cours pour le groupe test et sur une période identique pour le groupe de contrôle. L'échantillon final comporte 153 étudiants.

La méthode de test retenue pour tester notre modèle complexe du fait de variables médiatrices simultanées, est celui développé par Baron et Kenny (1986) et adapté par Hayes (2014) au cas des médiations multiples en série. La méthode de ré-échantillonnage par *bootstrap* permet en outre de tester le caractère significatif des effets indirects sans exigence de distribution normale de l'échantillon. Les tests ont été réalisés en utilisant la macro PROCESS développée par Hayes (2014) qui contient la procédure INDIRECT adaptée à SPSS.

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 PROCESS¹⁸ 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

¹⁸ <http://www.processmacro.org/download.html>

modèle 6 parmi les diagrammes conceptuels fournis par Preacher et Hayes (2004). Cette approche, basée sur des régressions par la méthode des moindres carrés, 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.

CHAPITRE 4 – Présentation et discussion des résultats de la recherche

INTRODUCTION DU CHAPITRE 4

Ce chapitre a pour objectif de présenter les résultats de l'expérimentation réalisée sur la base d'un échantillon d'étudiants en master CCA et d'organiser une discussion de ces résultats autour d'une démarche qualitative complémentaire confirmatoire.

Dans une première section (Section 1), nous analysons nos résultats à l'aide de statistiques descriptives et explicatives. Les résultats liés à chacune des cinq hypothèses testées sont présentés distinctement afin de corroborer ou réfuter les hypothèses proposées. Ces résultats sont également confrontés à la littérature existante.

Dans une deuxième section (Section 2), nous présentons notre démarche qualitative confirmatoire. 11 entretiens semi-directifs ont été réalisés avec des auditeurs expérimentés afin de recueillir leur perception des dilemmes éthiques vécus dans l'exercice de leur mission et les moyens qui leur ont permis de les résoudre. Les résultats de ces entretiens sont confrontés aux résultats de l'expérimentation.

SECTION 1. Les résultats de l'expérimentation

Les données de l'expérimentation ont été recueillies à l'aide d'un questionnaire auto-administré à deux groupes d'étudiants en Master CCA : un groupe test qui a suivi un cours d'éthique et un groupe de contrôle qui n'en a pas suivi. Les données des questionnaires papiers ont été retranscrites dans un tableau Excel et exploitées sous SPSS. Les réponses ont toutes fait l'objet d'une double vérification avant leur exploitation statistique. Cela nous a conduit à écarter 15 questionnaires du fait de réponses manquantes ou incohérentes.

Nous présentons dans un premier temps une analyse descriptive des données de l'échantillon (1.) pour ensuite analyser les résultats des modèles de régressions linéaires permettant de tester nos hypothèses de recherche (2.).

1. Analyse descriptive

L'échantillon total comporte un échantillon test, composé des étudiants ayant suivi un cours d'éthique et un échantillon de contrôle, pour les étudiants n'ayant pas suivi le cours. Les statistiques descriptives pour chaque échantillon (total, test et de contrôle) sont fournies dans le tableau 7 ci-après. Sur 153 étudiants, 82 ont suivi le cours d'éthique. À 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'échantillon est constitué à hauteur de 49 % de femmes. L'âge moyen des participants est 23,1 ans. 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. 15 % des étudiants sont issus d'une formation au DCG. Leur sensibilité éthique moyenne s'établit à 4,66 sur une échelle de 7 points.

Tableau 7. Statistiques descriptives de l'échantillon

	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	7,00	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
GENRE	0,49	0,00	1,00	0,00	0,48	0,00	0,52	1,00	-0,56	0,577
AGE	23,10	23,00	36,00	20,00	22,28	22,00	24,13	23,00	-5,61 ***	0,000
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
DCG	0,15	0,00	1,00	0,00	0,15	0,00	0,14	0,00	0,10	0,924
SENSIB	4,66	4,67	7,00	1,00	4,58	4,67	4,75	5,00	-0,76	0,447
VILLE	0,63	1,00	1,00	0,00	0,70	1,00	0,59	1,00	1,34	0,184

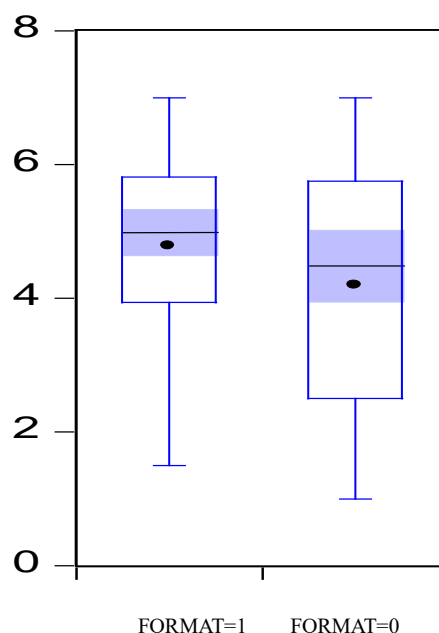
(***) Significativité à un seuil de 1%, (**) à un seuil de 5%

Le tableau 7 fournit également des 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, plus particulièrement en audit.

Le test de Student de comparaison de la moyenne permet par ailleurs de rejeter l'hypothèse nulle d'égalité de la moyenne en matière d'identification d'un problème éthique entre le groupe ayant suivi une formation en éthique et celui n'en ayant pas suivi ($t = -2,46$ avec $p < 0.015$). Ce test indique qu'il existe une différence d'identification d'un dilemme éthique entre les deux groupes. Il semble que les étudiants ayant suivi un cours d'éthique identifient mieux un problème éthique.

Nous avons également réalisé des boîtes à moustaches pour les hypothèses H1 à H4 en fonction de la variable FORMAT, FORMAT=1 correspondant à des étudiants en Master 2 ayant reçu une formation en éthique et FORMAT=0 à des étudiants en Master 1 n'ayant pas eu de formation en éthique. La boîte à moustaches présentée en figure 12 ci-dessous indique que la formation en éthique augmente légèrement la valeur médiane de la capacité à identifier un problème éthique (de 4,5 à 5) et que, pour la moitié des étudiants, l'identification d'un problème éthique est beaucoup plus concentrée après un cours d'éthique et ce, entre des valeurs plus élevées (entre 2,5 et 5,7 pour les étudiants n'ayant pas suivi le cours et entre 4 et 5,8 pour les étudiants ayant suivi le cours). Ces tests préliminaires vont donc dans le sens de l'hypothèse H1.

Figure 12. Boîte à moustaches pour la variable IDENTIF



En revanche, les boîtes à moustaches ne révèlent pas d'incidence significative d'une formation en éthique sur le jugement éthique, l'intention éthique et l'intensité morale perçue du dilemme. Ces tests préliminaires ne permettent pas de corroborer les hypothèses H2, H3 et H4.

Afin de tester de manière plus approfondie nos hypothèses de recherche, nous présentons les résultats obtenus en appliquant la méthode préconisée par Hayes (2014) pour les modèles comportant des médiations multiples en série. Cette démarche correspond à la macro PROCESS de Hayes (2014) qui contient la procédure INDIRECT utilisée dans SPSS. Elle consiste à tester quatre régressions linéaires.

2. Analyse explicative

a. Rappel du modèle à tester

L'analyse vise à déterminer l'effet de la formation à l'éthique sur les étapes du processus de décision éthique, en intégrant l'intensité morale du problème dans l'étude. Outre l'effet direct de la formation (FORMAT) sur les étapes du raisonnement éthique (IDENTIF, JUGE, INTENT) et l'intensité morale du problème (INTENS), le modèle conduit à considérer également trois variables médiatrices (INTENS, IDENTIF, JUGE) dans la relation entre la formation à l'éthique (FORMAT) et l'intention éthique (INTENT). Par ailleurs, nous avons introduit les variables de contrôle suivantes : le genre, l'âge, l'expérience professionnelle en audit, la durée de toute expérience professionnelle, la formation d'origine, la sensibilité éthique et la ville de formation. Les résultats des régressions testées sont présentés dans les tableaux 8 à 11 et correspondent à la méthodologie préconisée par Hayes (2014).

Nous rappelons ci-dessous les régressions linéaires à tester dans le cadre de notre modèle.

Rappel des régressions linéaires à tester

EQUATION 1 :

$$INTENS = i_{INTENS} + a_1FORMAT + \alpha_1 GENRE + \alpha_2 AGE + \alpha_3 AUDIT + \alpha_4 DUREE + \alpha_5 DCG + \alpha_6 SENSIB + \alpha_7 VILLE + e_{INTENS}$$

EQUATION 2 :

$$IDENTIF = i_{IDENTIF} + a_2FORMAT + d_{21}INTENS + \beta_1 GENRE + \beta_2 AGE + \beta_3 AUDIT + \beta_4 DUREE + \beta_5 DCG + \beta_6 SENSIB + \beta_7 VILLE + e_{IDENTIF}$$

EQUATION 3 :

$$JUGE = i_{JUGE} + a_3FORMAT + d_{31}INTENS + d_{32}IDENTIF + \gamma_1 GENRE + \gamma_2 AGE + \gamma_3 AUDIT + \gamma_4 DUREE + \gamma_5 DCG + \gamma_6 SENSIB + \gamma_7 VILLE + e_{JUGE}$$

EQUATION 4 :

$$INTENT = i_{INTENT} + c'FORMAT + b_1INTENS + b_2IDENTIF + b_3JUGE + \delta_1 GENRE + \delta_2 AGE + \delta_3 AUDIT + \delta_4 DUREE + \delta_5 DCG + \delta_6 SENSIB + \delta_7 VILLE + e_{INTENT}$$

*Avec : INTENS : intensité morale perçue du problème mesurée sur une échelle de 1 à 7 ;
 FORMAT : variable dichotomique = 1 si formation à l'éthique suivie et 0 sinon ; GENRE :
 variable dichotomique = 1 pour une femme et 0 pour un homme ; AGE : âge en nombre
 d'années, AUDIT : variable dichotomique = 1 si expérience professionnelle en audit et 0 sinon,
 DUREE : durée de l'expérience professionnelle = 1 si <6 mois ou = 2 si de 6 mois à 2 ans ou
 = 3 si > 2 ans ; DCG : variable dichotomique = 1 si formation initiale en DCG et 0 sinon ;
 SENSIB : sensibilité éthique mesurée sur une échelle de 1 à 7 ; VILLE : ville où l'étudiant fait
 ses études = 1 si université de la ville 1 et 0 si université de la ville 2*

Nous présentons ci-après les résultats liés à ces quatre équations linéaires ainsi que le lien avec nos hypothèses de recherche.

b. L'influence de la formation à l'éthique sur l'identification d'un dilemme éthique (Hypothèse H1)

Les résultats liés à l'influence de la formation à l'éthique sur l'identification du problème éthique sont obtenus à l'aide de l'Equation 2. Dans cette équation linéaire, la variable à expliquer est l'identification d'un problème éthique (IDENTIF) et la variable d'intérêt, la formation à l'éthique (FORMAT). L'intensité morale du problème éthique (INTENS) est également introduite en tant que variable explicative secondaire. Les variables suivantes sont introduites en tant que variables de contrôle : le genre, l'âge, l'expérience professionnelle en audit, la durée de toute expérience professionnelle, la formation d'origine, la sensibilité éthique et la ville de formation. Les résultats liés à cette équation sont présentés dans le tableau 8.

Tableau 8. Résultats de la régression linéaire relative à l'identification du problème éthique

<i>R</i> ²		<i>F</i>			
0,1397		2,5808		***	
		Coefficient	Std. Error	t	Sig.
<i>Variable expliquée</i>					
<i>IDENTIF</i>					
<i>Variables explicatives</i>					
<i>Constant</i>		6,3758	1,5568	4,0955	0,0001
<i>INTENS</i>		0,0408	0,1675	0,2438	0,8077
<i>FORMAT</i>		1,1272	0,3178	3,5467	0,0005 ***
<i>GENRE</i>		0,4469	0,2637	1,6947	0,0923 *
<i>AGE</i>		-0,1213	0,0675	-1,7954	0,0747 *
<i>AUDIT</i>		-0,3249	0,3152	-1,0306	0,3045
<i>DUREE</i>		-0,3940	0,2503	-1,5744	0,1176
<i>DCG</i>		-0,1422	0,3714	-0,3828	0,7024
<i>SENSIB</i>		0,1270	0,0998	1,2725	0,2053
<i>VILLE</i>		0,1894	0,2784	0,6805	0,4973

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

Le modèle représenté par cette équation explique 14% de la variation de l'identification d'un problème éthique. Il est significatif au seuil de 1%. 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, $p < 0,0005$). 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 en éthique indiquent une identification plus élevée de 1,13 points sur une échelle de 7. **Ces résultats confortent les tests univariés et corroborent donc l'hypothèse H1.** Ils sont par ailleurs conformes aux résultats de Glenn (1992), Douglas *et al.* (2001), Cloninger et Servajan (2010) et Langlois et Lapointe (2010). Ainsi, le cours d'éthique permet aux étudiants de prendre davantage conscience de la présence d'un dilemme éthique dans une situation d'audit et de mettre ensuite en place les étapes cognitives d'une telle situation. Rappelons qu'identifier un dilemme éthique signifie percevoir que différentes actions sont envisageables, que plusieurs personnes sont concernées par la situation et que les conséquences possibles sur leur bien-être est variable. Ces résultats sont donc plutôt rassurants et logiques eu égard à l'objectif d'apprentissage d'un cours d'éthique. En effet, le cours propose d'analyser différents courants éthiques (éthique déontologique, utilitariste et des vertus) afin d'être en mesure d'analyser ensuite une situation d'audit selon différentes perspectives et mettre ainsi en évidence la présence d'un véritable dilemme le cas échéant. Cela signifie en particulier que le cours d'éthique permettrait aux auditeurs de considérer une situation d'audit sous un angle autre que l'aspect purement déontologique et d'envisager d'autres perspectives. Dans la plupart des situations présentées, le dilemme résulte principalement d'un conflit entre l'application stricte du droit (révéler au procureur de la République le fait délictueux notamment) et la prise en compte des conséquences de cette révélation, humaines notamment.

Enfin, le fait d'être une femme a une influence positive et faiblement significative (coefficient = 0,4469, $p < 0,0923$) sur l'identification d'un problème éthique. Ces résultats vont dans le sens de Krambia-Kapardis et Zopiatis (2008). En revanche, l'âge a une influence négative et faiblement significative (coefficient = -0,1213, $p < 0,0747$) sur l'identification d'un problème éthique. Ce résultat est contraire à ceux de Chan et Leung (2006).

L'analyse de l'influence de l'intensité morale sur l'identification d'un problème éthique est présentée ci-après (f.) dans le cadre du test de l'hypothèse H5.

c. L'influence de la formation à l'éthique sur le jugement éthique (Hypothèse H2)

Afin de tester l'influence de la formation à l'éthique sur le jugement éthique, nous analysons les résultats de l'Equation 3. Dans cette équation linéaire, la variable à expliquer est le jugement éthique (JUGE) et la variable d'intérêt la formation à l'éthique (FORMAT). L'intensité morale du problème éthique (INTENS) et l'identification d'un problème éthique (IDENTIF) sont également introduites en tant que variables explicatives secondaires. Les variables de contrôle sont les mêmes que précédemment. Les résultats liés à cette équation sont présentés dans le tableau 9 ci-après.

Tableau 9. Résultats de la régression linéaire relative au jugement éthique

<i>R</i> ²		<i>F</i>			
0,1352		2.2208		**	
	Coefficient	Std. Error	t	Sig.	
<i>Variable expliquée</i>					
JUGE					
<i>Variables explicatives</i>					
<i>Constant</i>	4.3216	0.9629	4.3946	0.0000	
<i>INTENS</i>	0.3393	0.0980	3.4608	0.0007	***
<i>IDENTIF</i>	-0.0473	0.0489	-0.9673	0.3351	
<i>FORMAT</i>	-0.0241	0.1940	-0.1240	0.9015	
<i>GENRE</i>	0.1656	0.1559	1.0623	0.2899	
<i>AGE</i>	-0.0014	0.0400	-0.0360	0.9714	
<i>AUDIT</i>	0.2635	0.1851	1.4233	0.1568	
<i>DUREE</i>	-0.0156	0.1477	-0.1055	0.9161	
<i>DCG</i>	0.1731	0.2174	0.7959	0.4274	
<i>SENSIB</i>	0.0347	0.0587	0.5915	0.5551	
<i>VILLE</i>	-0.0134	0.1632	-0.0821	0.9347	

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

Le modèle retenu explique 13,5% du jugement éthique. Il est significatif au seuil de 5%. Les résultats montrent que **la formation à l'éthique n'a pas d'influence directe sur le jugement éthique** (coefficient = -0,02, non significatif). **L'hypothèse H2 est donc rejetée.** Le cours d'éthique paraît n'avoir aucune incidence sur le jugement porté quant à la décision de l'auditeur. Rappelons que le jugement éthique consiste à indiquer l'attitude que devrait avoir une personne dans une situation donnée. Porter un jugement éthique consiste à interpréter et prioriser les différentes options possibles et leurs conséquences afin de définir celle qui semble correcte d'un point de vue éthique. Bien que le cours d'éthique permette aux étudiants d'identifier les options possibles, il ne semble pas les aider à déterminer quelle est la meilleure décision d'un point de vue éthique. La présentation des différentes perspectives éthiques durant le cours n'influence pas le jugement des étudiants. Il peut être porté dans le strict respect des dispositions légales et réglementaires. Ces résultats sont cohérents avec les travaux de Awasthi (2007), Nguyen *et al.* (2008a) et Martinov-Bennie et Mladenovic (2015).

À 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).

L'analyse de l'influence de l'intensité morale sur le jugement éthique est présentée ci-après (f.) dans le cadre du test de l'hypothèse H5.

d. L'influence de la formation à l'éthique sur l'intention éthique (Hypothèse H3)

Dans la quatrième équation linéaire, la variable à expliquer est l'intention éthique (INTENT) et la variable explicative la formation à l'éthique (FORMAT). L'intensité morale du problème éthique (INTENS), l'identification d'un problème éthique (IDENTIF) et le jugement éthique (JUGE) sont également introduites en tant que variables explicatives secondaires. Les variables de contrôle sont inchangées. Les résultats liés à cette équation sont présentés dans le tableau 10 ci-après.

Tableau 10. Résultats de la régression linéaire relative à l'intention éthique

<i>R</i> ²		<i>F</i>			
0,2685		4.7056		***	
		Coefficient	Std. Error	t	Sig.
<i>Variable expliquée</i>					
INTENT					
<i>Variables explicatives</i>					
<i>Constant</i>		0.3644	1.3071	0.2788	0.7808
<i>INTENS</i>		0.3030	0.1300	2.3308	0.0212 **
<i>IDENTIF</i>		0.0538	0.0625	0.8599	0.3913
<i>JUGE</i>		0.5099	0.1069	4.7708	0.000 ***
<i>FORMAT</i>		-0.4301	0.2471	-1.7410	0.0839 *
<i>GENRE</i>		0.1615	0.1993	0.8105	0.4190
<i>AGE</i>		0.0471	0.0509	0.9246	0.3567
<i>AUDIT</i>		0.3108	0.2374	1.3090	0.1927
<i>DUREE</i>		-0.0120	0.1881	-0.0640	0.9490
<i>DCG</i>		0.1707	0.2775	0.6152	0.5394
<i>SENSIB</i>		-0.0805	0.0749	-1.0750	0.2842
<i>VILLE</i>		-0.2430	0.2078	-1.1692	0.2443

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

Le modèle représenté par cette quatrième équation explique 27% de la variation de l'intention éthique. Il est significatif au seuil de 1%. Il s'agit du modèle le plus complet qui inclut toutes les variables du modèle global testé.

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. Il existe peu de littérature sur le lien entre la formation à l'éthique et l'intention éthique. Toutefois la plupart des études (Lau 2010 ; Thomas 2012 ; O'Leary 2009 et 2012) concluent à une amélioration de l'intention éthique après le cours. Nos résultats sont donc en contradiction avec ces travaux. Ainsi, 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 (État, 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 bien social mais les préconisations des règles juridiques 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) : « *La formation morale devrait avoir pour objectif de stimuler la capacité de réflexion des individus dans le temps, de manière à leur permettre d'utiliser un raisonnement plus adéquat et plus complexe pour résoudre les problèmes moraux* »¹⁹. 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.

Par ailleurs, 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, $p < 0,01$). L'analyse de l'influence de l'intensité morale sur l'intention éthique est présentée ci-après (f.) dans le cadre du test de l'hypothèse H5.

¹⁹ Notre traduction de "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".

e. L'influence de la formation à l'éthique sur l'intensité morale perçue (Hypothèse H4)

Dans le cadre de l'hypothèse H4, nous souhaitons tester l'influence d'un cours d'éthique sur la perception, par les auditeurs, de l'intensité morale du problème. Nous conduisons cette analyse à l'aide des résultats obtenus pour l'Equation 1. Dans cette équation linéaire, la variable à expliquer est l'intensité morale du problème (INTENS) et la variable d'intérêt la formation à l'éthique (FORMAT). Les variables de contrôle sont inchangées. Les résultats liés à cette équation sont présentés dans le tableau 11 ci-dessous.

Tableau 11. Résultats de la régression linéaire relative à l'intensité morale

<i>R</i> ²		<i>F</i>			
0.1088		2.1982		**	
	Coefficient	Std. Error	t	Sig.	
<i>Variable expliquée</i>					
INTENS					
<i>Variables explicatives</i>					
Constant	2.3348	0.7497	3.1143	0.022	
FORMAT	-0.2718	0.1565	-1.7369	0.0845	*
GENRE	0.2500	0.1295	1.9297	0.0556	*
AGE	0.0366	0.0335	1.0949	0.2754	
AUDIT	0.3363	0.1543	2.1795	0.0309	**
DUREE	0.1445	0.1239	1.1659	0.2456	
DCG	-0.2021	0.1840	-1.0982	0.2740	
SENSIB	0.1164	0.0487	2.3907	0.0181	**
VILLE	0.1170	0.1382	0.8470	0.3984	

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

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. Le modèle retenu et dont les résultats figurent dans le tableau 11 ci-avant explique 11% de la variation de l'intensité morale et il est significatif au seuil de 5%. La relation entre la variable FORMAT et la variable INTENS apparaît négative et significative au seuil de 10% (coefficient = -0,27, $p < 0,10$). **Une formation en éthique a donc une influence négative sur la perception de l'intensité morale du dilemme éthique. Ces résultats permettent de corroborer 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 aux dilemmes auxquels ils sont confrontés et de minimiser ainsi l'intensité morale perçue. Ces résultats sont contraires à ceux obtenus par Shawver et Miller (2017) qui concluent qu'après un cours d'éthique, l'intensité morale perçue des situations présentées aux étudiants s'accroît. Ces résultats contradictoires pourraient s'expliquer par le choix des scénarios utilisés. Ceux retenus par Shawver et Miller (2017) sont liés à des manipulations comptables permettant d'optimiser le résultat. Il semble plus évident qu'un cours d'éthique exerce une influence positive sur l'intensité morale perçue de telles situations. Dans notre cas, il s'agit de véritables dilemmes éthiques mettant en jeu différents points de vue et valeurs tout aussi importants les uns que les autres mais conduisant à des conclusions opposées. Notamment, dans certaines situations il peut être délicat, pour l'auditeur, de faire une révélation au procureur de la République. Cette révélation permettrait de respecter le droit mais irait à l'encontre d'autres valeurs liées, par exemple, aux conséquences humaines qui en résulteraient. Les résultats obtenus montrent donc que le fait de ne pas révéler au procureur certains faits délictueux serait considéré comme une situation d'intensité morale moindre après le cours. Cela signifie que le cours d'éthique a permis aux étudiants d'acquérir un esprit critique les autorisant à minimiser l'intensité morale de la transgression des règles de droit au profit d'autres valeurs. Par ailleurs, le genre et l'expérience en audit influencent positivement l'intensité morale. Le fait d'être une femme et d'avoir une expérience en audit conduit à percevoir le problème moral comme plus intense. Ces résultats sont conformes à ceux obtenus par Pierce et Sweeney (2010). Par ailleurs, la sensibilité éthique augmente l'intensité morale perçue.

f. **Le rôle médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et le processus de raisonnement éthique (Hypothèse H5)**

Dans le cadre de l'hypothèse H5, nous testons le rôle médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et les trois étapes du raisonnement éthique. Plus particulièrement l'hypothèse H5a teste le rôle médiateur de l'intensité morale sur l'identification du problème éthique, l'hypothèses H5b sur le jugement éthique et l'hypothèse H5c sur l'intention éthique.

L'effet de médiation est analysé conformément aux préconisations de Baron et Kenny (1986) tout en tenant compte des critiques de Zao *et al.* (2010). Notre analyse porte ainsi sur l'effet indirect de la variable FORMAT sur le processus de raisonnement éthique en considérant, d'une part le caractère significatif de l'effet de la variable FORMAT sur la variable INTENS et d'autre part le caractère significatif de l'effet de la variable INTENS sur les différentes étapes du raisonnement éthique, lorsque l'effet des autres variables explicatives est contrôlé. L'hypothèse H4 ayant été validée, le caractère significatif de l'influence (négative) de la variable FORMAT sur la variable INTENS a déjà été démontré (e.). Nous nous concentrons ici sur la deuxième étape, à savoir l'effet de la variable INTENS sur les trois étapes du raisonnement éthique.

Enfin, conformément aux recommandations de Preacher et Hayes (2004 et 2008), Zao *et al.* (2010) et Hayes (2014), le caractère significatif de l'effet indirect est également testé par la méthode du *bootstrap* qui permet de générer des intervalles de confiance.

i. **Effet de la variable INTENS sur la variable IDENTIF**

Les résultats liés à cette analyse figurent dans le tableau 8 (p. 147) avec la variable INTENS présentée en tant que variable explicative secondaire de la variable IDENTIF. Les résultats obtenus montrent qu'**il n'existe pas de lien significatif entre l'intensité morale du problème et l'identification du dilemme éthique** (coefficient = 0,04, non significatif). Ces résultats sont conformes aux travaux de Leitsch (2006). Il semblerait que, dans les situations présentées aux étudiants, ils n'aient pas eu à prendre en considération l'intensité morale du problème pour décider de la nature éthique du dilemme. La formation aurait suffi à les aider à identifier le dilemme éthique (H1 validée). **Ces résultats conduisent à rejeter l'hypothèse H5a.**

ii. Effet de la variable INTENS sur la variable JUGE

Afin de procéder à cette analyse, nous nous référons aux résultats présentés dans le tableau 9 (p. 149) lorsque la variable INTENS constitue une variable explicative secondaire de la variable JUGE. Conformément aux études antérieures (Harrington 1997 ; Davis *et al.* 1998 ; Singhapakdi *et al.* 1999 ; Barnett 2001 ; Carlson *et al.* 2002 ; Leitsch 2004 et 2006 ; Cohen et Martinov Bennie 2006 ; McMahon et Harvey 2007) **l'intensité morale du problème a une influence positive significative sur le jugement éthique lorsque l'influence de la formation et de l'identification du problème éthique est contrôlée** (coefficient = 0,34, $p < 0,01$).

Afin de tester le caractère significatif de l'effet indirect de la formation sur le jugement éthique par l'intermédiaire de l'intensité morale, les résultats du *bootstrap* sont présentés dans le tableau 12 ci-dessous. La macro utilisée sous SPSS permettant d'intégrer plusieurs variables médiatrices, le modèle testé considère FORMAT comme variable explicative, JUGE comme variable à expliquer et INTENS et IDENTIF comme variables médiatrices.

Les liens analysés sont donc les suivants :

INDIRECT1 : FORMAT → INTENS → JUGE

INDIRECT2 : FORMAT → INTENS → IDENTIF → JUGE

INDIRECT3 : FORMAT → IDENTIF → JUGE

Tableau 12. Résultats du bootstrap : effet indirect de la formation sur le jugement éthique

Lien	Effet	Boot Std. Error	Intervalles de confiance à 95%	
			Borne inférieure	Borne supérieure
INDIRECT1	-0,0922	0,0613	-0,2516	0,0001
INDIRECT2	0,0005	0,0034	-0,0024	0,0148
INDIRECT3	-0,0534	0,0593	-0,1982	0,0461

Les intervalles de confiance à 95% générés par *bootstrap* contiennent tous le chiffre zéro. Il n'est donc pas possible de rejeter l'hypothèse nulle selon laquelle les effets indirects testés sont nuls. Nous ne pouvons pas conclure au caractère médiateur des variables INTENS et IDENTIF entre la formation à l'éthique et le jugement éthique. **L'hypothèse H5b est donc rejetée.** Du fait du rejet de l'hypothèse H2, nous en concluons que **la formation à l'éthique ne semble pas avoir d'influence sur le jugement éthique, que ce soit de manière directe ou indirecte.**

iii. Effet de la variable INTENS sur la variable INTENT

Les résultats liés à cette analyse figurent dans le tableau 10 (p. 151) avec la variable INTENS présentée en tant que variable explicative secondaire de la variable INTENT. Conformément aux études antérieures (Singhapakdi *et al.* 1996 ; Harrington 1997 ; Barnett 2001 ; May et Pauli 2002 ; Leitch 2004 et 2006 ; Valentine et Bateman 2011 ; Beu *et al.* 2003), **l'intensité morale du problème a une influence significative positive** (coefficient = 0,30, $p < 0,05$) **sur l'intention éthique lorsque l'effet des autres variables est contrôlé** (la formation, l'identification du problème éthique, le jugement éthique). Dans la mesure où la formation à l'éthique conduit les étudiants à minimiser l'intensité morale du dilemme éthique (hypothèse H4 corroborée), la décision envisagée par l'étudiant serait moins conforme aux lois et règlements applicables au sein de la profession. La baisse d'intensité morale du dilemme encourage donc l'étudiant à envisager une décision moins déontologique. **Ces résultats vont dans le sens de l'hypothèse H5c.**

Les résultats concernant l'analyse, par le *bootstrap*, du caractère significatif de l'effet indirect de la formation à l'éthique sur l'intention éthique sont présentés dans le tableau 13 ci-après. La macro utilisée sous SPSS permettant d'intégrer plusieurs variables médiatrices, le modèle testé intègre FORMAT en tant que variable explicative, INTENT comme variable à expliquer et INTENS, IDENTIF et JUGE comme variables médiatrices.

Les liens analysés sont les suivants :

INDIRECT1 : FORMAT → INTENS → INTENT

INDIRECT2 : FORMAT → INTENS → IDENTIF → INTENT

INDIRECT3 : FORMAT → INTENS → JUGE → INTENT

INDIRECT4 : FORMAT → INTENS → IDENTIF → JUGE → INTENT

INDIRECT5 : FORMAT → IDENTIF → INTENT

INDIRECT6 : FORMAT → IDENTIF → JUGE → INTENT

INDIRECT7 : FORMAT → JUGE → INTENT

Tableau 13. Résultats du bootstrap : effet indirect de la formation sur l'intention éthique

Lien	Effet	Boot Std. Error	Intervalles de confiance à 95%	
			Limite inférieure	Limite supérieure
INDIRECT1	-0,0824	0,0672	-0,2757	0,0036
INDIRECT2	-0,0006	0,0041	-0,0172	0,0033
INDIRECT3	-0,0470	0,0336	-0,1455	-0,0012
INDIRECT4	0,0003	0,0018	-0,0012	0,0082
INDIRECT5	0,0606	0,0682	-0,0588	0,2163
INDIRECT6	-0,0272	0,0326	-0,1203	0,0216
INDIRECT7	-0,0123	0,1053	-0,2401	0,1778

Les intervalles de confiance générés par *bootstrap* contiennent tous le chiffre zéro à l'exception du lien INDIRECT3. Cela signifie qu'avec un intervalle de confiance à 95%, les variables INTENS et JUGE sont des variables médiatrices significatives entre les variables FORMAT et INTENT. En limitant l'intensité morale du problème, la formation tend à éloigner le jugement éthique et l'intention éthique d'une réponse strictement déontologique. La méthode du *bootstrap* **confirme le rôle médiateur de l'intensité morale entre la formation et l'intention éthique** (via le jugement éthique). **L'hypothèse H5c est donc validée.** Ce résultat conforte notre choix du cadre théorique de Jones (1991) qui considère que le processus de décision éthique doit systématiquement être analysé à la lumière de l'intensité morale du problème, un problème d'intensité élevée nécessitant un raisonnement éthique plus complexe. Il s'agit par ailleurs, à notre connaissance, des premiers résultats mettant en évidence un effet médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation et l'intention éthique. Seuls Shawver et Miller (2017) ont analysé l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique en tenant compte de l'intensité morale du problème. Toutefois, leurs travaux ne s'appuient pas explicitement sur une méthodologie permettant de mettre en évidence un effet de médiation. Ils concluent néanmoins que le cours d'éthique accroît la perception de l'intensité morale du problème et de ce fait conduit à une intention plus éthique. Comme déjà évoqué, nos résultats pourraient sembler contradictoires mais résultent, à notre avis, du choix des scénarios utilisés. Ils montrent en revanche que l'analyse d'une formation sur l'intention éthique gagne à prendre en compte l'effet médiateur de l'intensité morale du problème afin de mieux comprendre l'influence exercée.

Par ailleurs, le test du modèle permet également de tester le caractère significatif de l'effet total de la formation sur le processus de raisonnement éthique. Seul l'effet sur l'intention éthique présente des résultats significatifs fournis dans le tableau 14 ci-dessous.

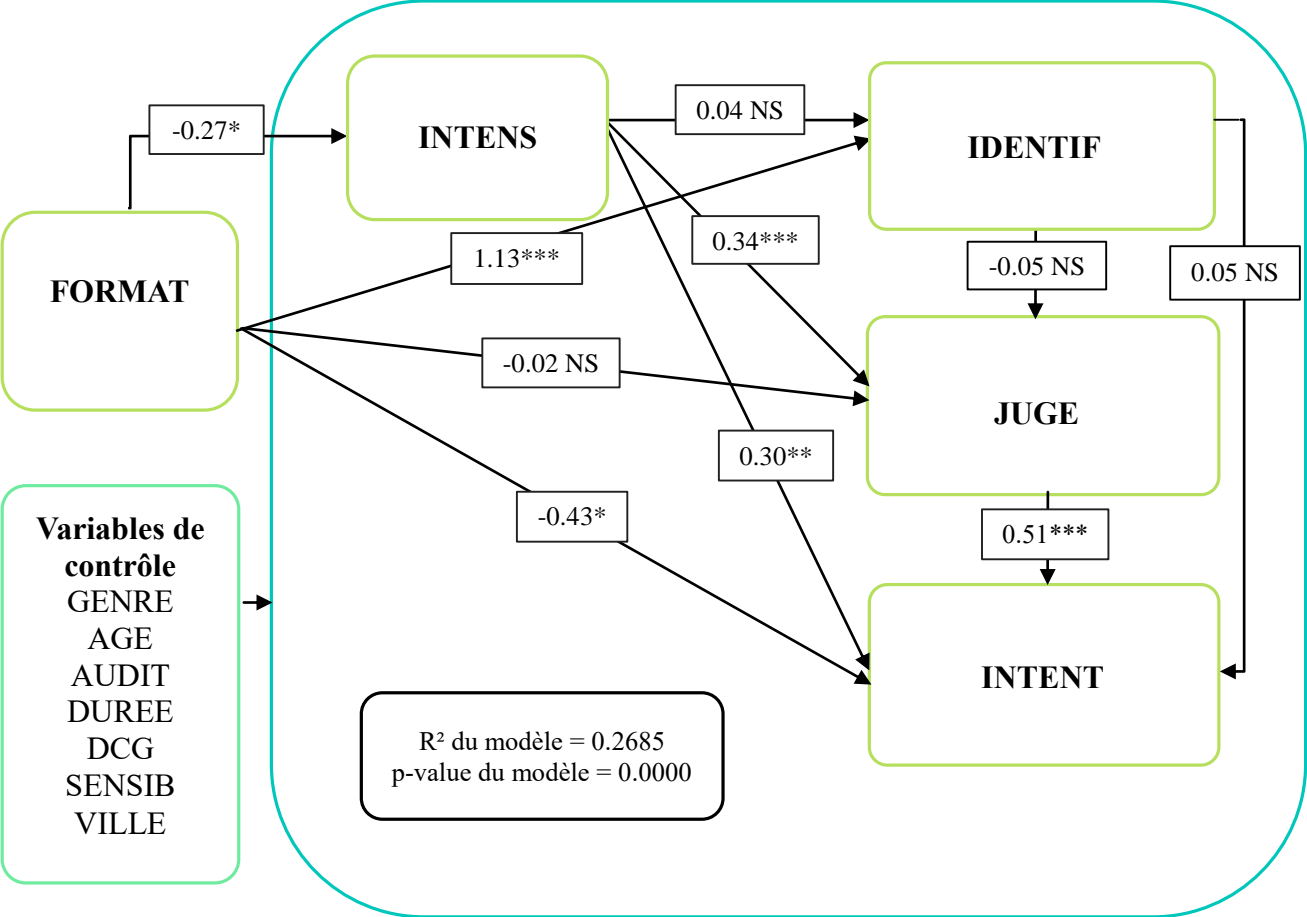
Tableau 14. Effet total de la formation sur l'intention éthique

	Coefficient	Std. Error	t	Sig.
<i>Effet total de FORMAT sur INTENT</i>	-0.5387	0.2611	-2,0636	0.0409 **

L'effet total de la formation sur l'intention éthique s'élève à -0,54 ($p < 0,05$). Ces résultats confirment que **la formation a une influence significative négative sur l'intention éthique**, que ce soit de manière directe conformément à l'hypothèse H3 ou de manière indirecte conformément à l'hypothèse H5c. Cela signifie également que la variable liée à l'intensité morale peut exercer un effet médiateur entre la formation en éthique et l'intention éthique et que cette médiation est partielle, dans la mesure où la formation en éthique exerce également un effet direct sur l'intention éthique. En limitant l'intensité morale du problème et en agissant directement sur l'intention éthique, la formation tend à éloigner l'intention éthique d'une réponse strictement déontologique.

Les résultats concernant le modèle général sont présentés sur la figure 13.

Figure 13. Résultats du modèle général



En synthèse, les données recueillies dans le cadre de l'expérimentation et traitées selon la méthode de Hayes (2014) pour les modèles comportant des médiations multiples en série, mettent en évidence les résultats suivants.

Tableau 15. Synthèse des résultats de l'expérimentation

Hypothèses	Résultats de l'expérimentation
H1 : Une formation à l'éthique renforce la capacité de l'auditeur à identifier un problème éthique	Validée
H2 : Une formation à l'éthique a une influence sur le jugement éthique de l'auditeur	Rejetée
H3 : Une formation à l'éthique a une influence sur l'intention éthique de l'auditeur	Validée (influence négative)
H4 : Une formation à l'éthique a une influence sur la perception, par l'auditeur, de l'intensité morale du dilemme éthique	Validée (influence négative)
H5a : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'identification d'un problème éthique	Rejetée
H5b : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et le jugement éthique	Rejetée
H5c : L'intensité morale du problème exerce un effet médiateur sur la relation entre la formation à l'éthique et l'intention éthique	Validée

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.

Nos hypothèses ayant été testées dans le cadre d'une démarche quantitative expérimentale, nous souhaitons désormais mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté et plus particulièrement le rôle joué par la formation. Dans le cadre d'une démarche qualitative confirmatoire, nous souhaitons recueillir des éléments complémentaires d'analyse de nos résultats afin de comprendre les difficultés de résolution des dilemmes éthiques rencontrées par les auditeurs et ce qui leur permet de résoudre ces dilemmes.

SECTION 2. Discussion des résultats autour d'une démarche qualitative confirmatoire

Etendant la revue de littérature de Craft (2013) sur le processus de décision éthique, Lehnert *et al.* (2015) constatent et déplorent le manque de travaux combinant une démarche quantitative et une démarche qualitative. Lehnert *et al.* (2016) encouragent les travaux utilisant une démarche complémentaire entre une analyse quantitative et une analyse qualitative. Les démarches qualitatives devraient permettre de mieux comprendre ce qui se passe sur le terrain.

L'objectif de cette partie qualitative de nos travaux consiste à recueillir des informations complémentaires aux résultats de notre expérimentation afin d'alimenter la discussion de nos hypothèses de recherche dans le cadre d'une démarche confirmatoire. Après avoir explicité notre démarche méthodologique basée sur des entretiens semi directifs (1.), nous présentons et discutons les résultats recueillis (2.).

1. Des entretiens semi directifs avec des auditeurs

Anthony Hopwood, le fondateur de la revue académique *Accounting, Organizations and Society*, encourage vivement le recours aux méthodes qualitatives en complément des méthodes quantitatives, très utilisées en gestion. Elles permettent notamment de mieux comprendre le vécu des acteurs sur le terrain et d'enrichir ainsi les connaissances. Elles utilisent les perceptions et les représentations des acteurs pour comprendre les phénomènes. Selon Gephart (2004, p. 455), « *un apport important de la recherche qualitative est la description et la compréhension des interactions humaines réelles, des significations et des processus qui constituent des paramètres organisationnels de la vie réelle* ». Pour Power et Gendron (2015) il est important d'aborder les phénomènes réels selon différentes perspectives. L'audit, en particulier, gagnerait à être étudié en utilisant des approches variées et complémentaires. Les approches qualitatives permettraient, en outre, de plonger dans les méandres d'une profession complexe confiée à des experts.

Au cas présent, nous souhaitons utiliser une démarche qualitative afin de mieux comprendre le rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques par les auditeurs. A notre connaissance, aucune étude n'a adopté cette approche. Tous les travaux s'appuient sur une

démarche quantitative. Une approche qualitative permettrait de constater les comportements des auditeurs dans leur environnement et de mieux comprendre leur processus de décision et ce qu'ils mobilisent pour prendre une décision.

Nous avons conduit une série de 11 entretiens auprès d'auditeurs décisionnaires. Notre objectif est double. Il s'agit d'une part d'apporter des éléments factuels sur l'existence de dilemmes éthiques pour les auditeurs. Il s'agit d'autre part de mieux comprendre ce qui peut aider les auditeurs à résoudre ces dilemmes et déterminer plus particulièrement le rôle joué par la formation, en lien avec nos hypothèses de recherche.

a. Les conditions des entretiens

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

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

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

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

La plupart des auditeurs ont témoigné de l'intérêt pour cette étude. L'entretien s'est révélé d'une durée moyenne d'une heure. Tous les entretiens ont été enregistrés puis retranscrits, l'anonymat

étant bien entendu garanti. Nous n'avons rencontré aucune réticence à ce sujet.

Les entretiens se sont déroulés autour d'un guide d'entretien permettant de conduire la discussion dans l'objectif de recueillir les informations nécessaires à une analyse complémentaire de nos hypothèses de recherche.

b. Le guide d'entretien

Le guide d'entretien a été élaboré dans une perspective compréhensive afin de nous aider à comprendre dans quelle mesure les auditeurs sont confrontés à des dilemmes éthiques dans le cadre de leur mission et ce qui les aide à résoudre ces dilemmes. Le questionnement s'est donc voulu ouvert afin de laisser les acteurs s'exprimer librement sur leur vécu. Nous les avons interrogés sur trois thèmes principaux : les dilemmes éthiques rencontrés dans le cadre de leur mission, les éléments qui leur ont permis de les résoudre ainsi que le rôle des formations à l'éthique.

Le guide d'entretien est construit autour de trois axes principaux²⁰ :

1. Une phase introductive permet de recueillir des informations sur l'interviewé, concernant notamment sa formation, la nature et la durée de son expérience professionnelle.
2. La première partie du questionnaire a pour objectif de centrer le sujet sur les prises de décisions délicates afin de recueillir des témoignages de dilemmes éthiques vécus par les auditeurs et une compréhension des étapes traversées pour prendre la décision.
3. La deuxième partie engage l'auditeur dans une analyse de ce qui lui a permis de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il a été confronté et plus particulièrement le rôle joué par les formations à l'éthique.

c. L'échantillon

Le choix des auditeurs à interroger a été guidé par la nécessité d'avoir été confronté, au cours de sa carrière, à une prise de décision face à des dilemmes éthiques. Pour cette raison, nous

²⁰ Le guide d'entretien figure en annexe

avons choisi d'interroger des auditeurs expérimentés et décisionnaires. Notre échantillon est ainsi constitué de dix auditeurs ayant le statut d'associés dans leur cabinet et d'un auditeur ayant le statut de directeur.

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

Les principales caractéristiques de l'échantillon figurent dans le tableau 16 ci-dessous.

Tableau 16. Caractéristiques de l'échantillon

		Nombre	Pourcentage
Genre	Femme	4	36%
	Homme	7	64%
Formation initiale	Ecole de commerce	6	55%
	MSTCF	2	18%
	Autres Master	1	9%
	DCG/DSCG	2	18%
Nombre d'années d'expérience en audit	< 15 ans	2	18%
	15 à 20 ans	1	9%
	> 20 ans	8	73%
Expérience en Big Four	Oui	9	82%
	Non	2	18%
Type de cabinet actuel	Big Four	2	18%
	Autre	9	82%

En dépit de notre objectif de respecter la parité hommes/femmes, l'échantillon est majoritairement constitué d'hommes (64%). Cela reflète toutefois la réalité de la profession, majoritairement masculine. Les auditeurs interrogés sont en majorité issus d'écoles de commerce (55%) et ont une expérience significative en audit (> 20 ans pour 73% d'entre eux). Bien que 82% aient eu une expérience professionnelle au sein d'un Big Four, seuls 18% exercent encore dans un cabinet membre de ce réseau.

d. La méthode d'analyse des entretiens

Tous les entretiens ont fait l'objet d'une analyse de contenu. Nous n'avons pas eu recours à un logiciel d'analyse du discours du fait de l'objectif que nous poursuivons. Nous souhaitons en effet compléter notre analyse quantitative par une analyse qualitative confirmatoire afin de mieux comprendre ce qui, en pratique, permet à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques auxquels il est confronté et plus particulièrement le rôle joué par la formation. Nous souhaitons comprendre, dans un premier temps, quelle perception les auditeurs ont des difficultés de résolution des dilemmes éthiques qu'ils rencontrent et du rôle de la formation pour les aider en ce sens. Une analyse thématique nous semble suffisante pour atteindre cet objectif. Nous avons donc identifié, dans le discours des acteurs, les thématiques récurrentes afin d'en ressortir les idées clés et les analyser. Les résultats obtenus et présentés ci-après sont systématiquement illustrés par des verbatim afin de retranscrire au mieux les propos recueillis.

2. Les résultats des entretiens

Les entretiens nous ont permis de recueillir plus de dix heures d'enregistrement de propos riches en expériences en matière de dilemmes éthiques. Les auditeurs ont décrit de manière détaillée les dilemmes auxquels ils ont été confrontés au cours de leur carrière ainsi que la façon dont ils les ont vécus et résolus.

a. La notion de dilemme éthique en pratique

i. Des dilemmes résultant de l'application parfois délicate de la déontologie

La plupart des auditeurs interrogés ont identifié, au cours de leur carrière, des dilemmes éthiques. Ces dilemmes résultent principalement d'une application délicate des règles juridiques qui encadrent la profession. Chaque auditeur invoque l'obligation d'appliquer le cadre légal et réglementaire de l'audit, notamment le Code de déontologie. Mais l'application stricte des règles ne semble pas toujours si simple dans la mesure où d'autres principes, de force parfois équivalente, sont parfois invoqués.

« Un dilemme éthique c'est quand on a le choix entre deux solutions, on est face à une situation dans laquelle on a deux possibilités d'actions, de décisions, et **l'une est le chemin de la déontologie appliquée strictement, et l'autre est un chemin où la déontologie soit n'est pas appliquée, soit est appliquée dans des conditions plus difficiles** et que certains pourraient interpréter comme n'étant pas acceptables. »
(Auditeur 9)

La définition d'un dilemme éthique met ainsi systématiquement en balance le respect du droit, notamment de la déontologie, et d'autres perspectives éthiques. En particulier les conséquences dommageables que pourraient avoir la décision sont souvent prises en compte. Il s'agit donc d'analyser la situation à la fois sous l'angle déontologique et utilitariste.

« **Respecter notre code de déontologie mais en mesurant les conséquences.** [...] Enfin, je veux dire, on ne devrait pas se dire, en faisant notre travail, en respectant nos normes, en respectant notre déontologie, ce client on va plus le mettre dans l'embarras qu'il n'est. » (Auditeur 2)

Les conséquences humaines, notamment sur l'emploi, font partie des principales préoccupations des auditeurs. Sauver des emplois, aider un tiers en difficulté, sans porter préjudice à qui que ce soit, font partie des éléments que les auditeurs prennent en considération lorsqu'ils analysent une situation de dilemme éthique.

« Un dilemme éthique c'est une **difficulté de prise de décision entre la loi et l'humain.** » (Auditeur 6)

« Un dilemme éthique c'est tu sais où tu dois aller mais tu as ton côté humain qui te dirait de ne pas y aller. [...] **Le coût humain** c'est plus dur je trouve, mais après à chacun sa sensibilité. » (Auditeur 4)

« Cette femme, qui était DAF dans cette entreprise, avait un mari qui était entrepreneur individuel, qui a galéré, qui avait des dettes, machin, qui ne s'en sortait plus, et bon, elle travaillait dans une boîte qui avait des gros gros gros... très gros excédents de trésorerie, donc elle s'est dit, bon voilà, je me fais une petite avance, et je la rembourserai. Elle a pas fait ça pour... **en fait elle a fait ça pour que son mari puisse arrêter son entreprise de manière à peu près propre en payant tout ce qu'elle devait, donc il n'y a pas de malhonnêteté dans le truc.** » (Auditeur 11)

Certains auditeurs évoquent de l'empathie, de la compassion, de l'humanité à l'égard de leur client et des tiers qui peuvent être impactés par la décision.

« Il y a **l'empathie que vous avez ou que vous n'avez pas**. Parce qu'il faut quand même en avoir un minimum, enfin je ne sais pas, c'est des relations humaines avant tout quoi. [...] Il y a une partie subjective forcément, je ne vais pas dire d'affectif mais presque quand même qui vient en jeu. » (Auditeur 2)

« **C'est plus de la compassion**, tu as plus envie de lui sortir la tête de l'eau. » (Auditeur 6)

« **L'objectivité et l'humanité c'est deux choses opposées** ». (Auditeur 5)

Ces propos corroborent les travaux de Prat dit Hauret (2007) et Zouari (2013) qui avaient également rapporté des témoignages d'auditeurs sur des dilemmes liés à une décision à prendre entre appliquer le droit ou privilégier des raisons humaines lorsque ces deux perspectives entrent en conflit. Ils confortent par ailleurs notre choix du cadre théorique de Jones (1991) selon lequel une décision éthique doit être analysée sous l'angle déontologique et téléologique.

ii. Des dilemmes rencontrés au cours des trois principales missions légales de l'auditeur

La loi confie aux auditeurs trois missions principales : certifier les comptes, révéler au procureur les faits délictueux dont ils ont connaissance et déclencher la procédure d'alerte en cas de menace à la continuité d'exploitation. Parmi les auditeurs interrogés, 73% indiquent avoir vécu des situations de prise de décisions difficiles dans des cas de révélation de faits délictueux au procureur, 55% dans des cas de déclenchement de la procédure d'alerte et 55% pour des problèmes de certification des comptes. Ainsi, les auditeurs interrogés ont été confrontés à des dilemmes éthiques dans chacune des trois missions légales principales qui leur sont confiées.

En matière de révélation de faits délictueux, les situations rencontrées sont diverses. Le cas le plus fréquent, et sans doute le plus délicat, est celui d'une présomption de fraude : détournement de fonds, fausses factures, notes de frais pour des besoins personnels, vente anticipée de biens en location. Certains ont également évoqué le cas des comptes courants d'associés débiteurs. Cette situation est assimilée à un prêt effectué par la société au profit de l'associé. Il s'agit d'une

convention interdite pour les sociétés de capitaux, considérée comme un abus de bien social. Dans la plupart des cas, la situation avait été régularisée et de ce fait, non révélée au procureur. Dans d'autres cas, les auditeurs ont tardé à révéler les faits au procureur, malgré le caractère abusif avéré. Certains auditeurs de notre échantillon ont également été confrontés à des sociétés clientes qui n'avaient pas déposé leurs comptes dans les délais légaux ou qui n'avaient pas, le cas échéant, établi de comptes consolidés. Certains ont eu affaire à des cas plus particuliers, tels que des soupçons d'activités en lien avec le terrorisme.

Concernant la procédure d'alerte, la première difficulté consiste à déterminer avec conviction le moment à partir duquel la procédure doit être déclenchée. Il s'agit également d'une décision qui semble délicate à annoncer au client, notamment parce qu'elle peut rendre publique les difficultés de l'entreprise. La CNCC précise d'ailleurs qu'une part significative des mises en cause des auditeurs résulte de l'absence de lancement de la procédure d'alerte ou d'un lancement trop tardif de la procédure, eu égard à l'évolution de la structure auditée.

Enfin, en matière de certification des comptes, les principales difficultés auxquelles sont confrontés les auditeurs concernent des divergences d'appréciation d'un point technique avec le client, notamment dans un contexte de renouvellement de mandat.

iii. Des décisions coûteuses

Les propos recueillis auprès des auditeurs de notre échantillon montrent à quel point la prise de décision peut être délicate parfois. Face à certains dilemmes éthiques, les sentiments rapportés oscillent entre une véritable remise en question...

« **J'aurais dû** faire plus attention, **j'aurais dû** être plus alerte sur le comportement de la personne. » (Auditeur 1)

... en passant par des phases de doutes...

« Est-ce que mon client me ment ? Est-ce que ça peut être vrai ? Est-ce que j'ai tout vu ? Est-ce que je vais tout lui relater ? Est-ce que derrière, tu ne mets pas en jeu ta propre responsabilité en disant, **peut-être qu'il y a la moitié des choses que je n'ai pas vues ?** » (Auditeur 3)

... jusqu'à évoquer des difficultés qui retentissent sur leur vie personnelle.

« **On dort mal**, on y réfléchit, on le triture dans sa tête un moment et... à un moment

donné, il faut décider quoi. » (Auditeur 2)

« T'as un chemin qui se fait, il va se faire avant de dormir, quand tu vas te doucher, pendant ton petit-déjeuner, il va se faire quand tu regardes les infos, mais en fait tu ne regardes pas les infos, **tu penses à ton truc**, il se passe des trucs. » (Auditeur 6)

L'auditeur 5 évoque même « une vraie **problématique psy** ».

La plupart des interviewés essaient de justifier leurs difficultés eu égard à la complexité de la situation rencontrée.

« C'est pas évident quoi, surtout que tu as des positions noires d'un côté et blanches de l'autre et **le gris qui est au milieu**, personne t'aide à l'analyser. » (Auditeur 10)

« C'était **un beau parleur**. Il faisait des faux, mais des faux qui ressemblaient à des vrais ! » (Auditeur 3)

« Le curseur est pas clairement défini, enfin l'endroit où se positionne le curseur entre réserve et refus de certification il est **pas clairement défini par les textes** en fait, donc ça c'est une décision difficile à prendre et qui a des incidences très importantes. » (Auditeur 9)

Toutefois, les décisions semblent moins coûteuses dans les cabinets structurés du type Big Four, disposant de services internes dédiés aux questions d'éthique et d'une documentation interne étayée.

« Nous, on a une culture de ça où on ne se pose pas trop de questions, **on se les pose mais on a relativement rapidement les réponses**. [...] **On fait notre job de façon professionnelle, c'est pour ça qu'on est une grande maison**. » (Auditeurs 7)

Les sentiments ainsi rapportés confortent notre définition d'un dilemme éthique. Il s'agit en effet d'une situation où la nécessité de décider entre plusieurs alternatives équivalentes peut devenir coûteuse. Les auditeurs interviewés ont tous vécus des situations où la décision était difficile à prendre.

b. L'influence de l'intensité morale du dilemme dans la prise de décision éthique

Les propos recueillis lors des entretiens semblent conforter la littérature sur l'effet de l'appréciation de l'intensité morale du problème sur la prise de décision éthique. En effet, Craft (2013) et O'Fallon et Butterfield (2005) ont souligné que de nombreux chercheurs ont testé empiriquement le lien entre l'intensité morale du dilemme (Jones 1991) et les quatre étapes du processus de raisonnement éthique (Rest 1986). Parmi les six dimensions de l'intensité morale, la littérature montre que l'importance des conséquences et le consensus social sont celles qui influencent le plus le raisonnement éthique.

Au sein de notre échantillon, 91 % des auditeurs interrogés établissent un lien direct entre l'appréciation de l'importance des conséquences et la prise de décision.

« J'essaie toujours de me dire **les conséquences**, alors, quelles vont être les conséquences ? » (Auditeur 2)

« C'est une fraude, donc c'est révélation au procureur, et donc du fait qu'elle soit déjà en situation sensible, **est-ce que je ne lui mets pas un coup de poignard dans le dos** en faisant mes diligences ? Sachant que sa situation se rétablissait et que sur l'année sur laquelle j'étais en train de faire l'audit, elle avait la possibilité de régler sa TVA. » (Auditeur 6)

Ce sont surtout les conséquences vis-à-vis des tiers, et en particulier des salariés, qui sont mises en avant, notamment dans les cas de révélation de faits délictueux pouvant entraîner des conséquences lourdes pour l'entreprise.

« **Est-ce que ça porte atteinte à un tiers ?** Est-ce que finalement, bon, il a pris un peu d'argent dans la caisse de l'entreprise momentanément, il l'a remboursé trois ou six mois après, qui est lésé dans l'affaire ? Il n'y avait pas d'endettement, il a continué à payer ses fournisseurs, les salariés sont payés, etc, l'actionnariat, finalement, n'a pas été lésé parce que... il y a eu un dividende. Il y a cette dimension-là aussi qui rentre en ligne de compte. » (Auditeur 3)

« Est-ce qu'il vaut mieux **entraîner vers la chute une structure** ou qu'elle fasse une petite entorse entre guillemets et qu'elle continue à payer ses 15 ou 20 personnes ? » (Auditeur 3)

Les auditeurs sont également soucieux des conséquences de la décision sur leur cabinet. Ainsi, bien que conscients des règles d'indépendance, 64% des auditeurs interrogés accordent une place importante à la relation commerciale avec le client. A l'instar des résultats obtenus par Zouari (2013), le risque de perdre le client et les conséquences financières et humaines que cela pourrait avoir pour le cabinet est évoqué par une majorité des auditeurs. Cette relation rend parfois difficiles certaines décisions. Pour la plupart des auditeurs, la décision devrait permettre de respecter le droit sans négliger la relation avec le client.

« On a quand même un métier normé, on a quand même des règles à respecter, à un moment donné on peut essayer de trouver une bonne...on va dire **un équilibre entre la relation commerciale et le métier de commissaire aux comptes.** » (Auditeur 8)

« Comment tu peux rester indépendant l'année de ton renouvellement ? [...] Et là, ton jugement professionnel il est mis à rude épreuve, parce que derrière, c'est la rançon de la gloire, c'est que derrière si tu as ton renouvellement, tu l'as pour 6 ans, ça te permet de mieux construire ton cabinet, mieux construire ton équipe, mieux construire... enfin, tout est lié, et là c'est encore de l'humain derrière. [...] **L'année du renouvellement, je pense que tu peux avoir des dilemmes éthiques si le client a envie de faire tout et n'importe quoi.** » (Auditeur 6)

Par ailleurs, le consensus social, à savoir l'avis des pairs, est primordial dans la prise de décision. En cas de doutes, la plupart des auditeurs interrogés expriment le besoin de partager le dilemme auquel ils sont confrontés avec d'autres auditeurs en qui ils ont confiance. L'échange avec les pairs semble incontournable. Ces éléments vont dans le sens des travaux de Miledi et Pigé (2013) qui soulignent que les auditeurs cherchent à obtenir un consensus en consultant leurs pairs.

« C'est souvent, c'est finalement l'échange avec les autres, avec les pairs, enfin entre associés, où tu dis : 'bon ben là, tu ferais quoi à ma place parce que bon ?' Parce qu'aussi c'est le cabinet que tu engages. Donc quand tu as un doute sur un dossier, il n'y a **rien de tel que l'échange pour faire disparaître ces doutes ou pour valider la position que tu souhaites prendre,** que ce soit dans un sens ou dans l'autre. » (Auditeur 3)

Enfin, les entretiens mettent en évidence une autre dimension de l'intensité morale du problème : la proximité des effets. Plus de la moitié des auditeurs interrogés s'inquiètent des conséquences que la décision pourrait avoir sur leur responsabilité et des retentissements possibles sur leurs proches. En cas de défaillance, les auditeurs peuvent en effet encourir des sanctions pénales, civiles ou disciplinaires. Par exemple, l'absence de révélation de faits délictueux au procureur

de la République constitue une infraction pénale.

« **Si tu ne révèles pas, tu peux être pénalement responsable et pénalement responsable, ça veut dire que l'assurance ne marche pas, ça veut dire qu'il y a beaucoup de conséquences qui sont compliquées pour toi**, donc à un moment, même si éthiquement parlant, tu peux comprendre ce que les gens ont fait, mais à un moment toi t'es là pour, enfin... si tu commences à dire que tu peux te permettre d'interpréter tes règles t'es plus dans ton métier quoi, ton métier c'est pas ça, ton métier, c'est voilà. Alors on peut t'expliquer que c'est très compliqué, je ne dis pas que le cas est facile à vivre. C'est autre chose. Mais il faut aussi penser à se protéger soi, parce que quand ça part, tu ne sais pas comment ça part. » (Auditeur 5)

« Enfin moi personnellement, ce qui... certainement m'empêchera un jour de faire une grosse erreur d'interprétation, d'analyse, de prise de décision, c'est tout le reste, c'est que le boulot c'est une partie de notre vie, une grosse partie de notre vie, mais il y a la famille, il y a tout le reste, je fais ce métier, pour en vivre, pour en faire vivre ma famille, mais je te le redis, **je ne prendrais aucune décision qui les mettra en difficulté.** » (Auditeur 11)

« Là, c'est une question de responsabilité aussi, hein, c'est une question... il faut prendre ses responsabilités et aussi se protéger. Il faut aussi se protéger parce que... quand on... moi j'ai eu la chance de vivre des situations risquées, et d'avoir des risques qui se concrétisent tout en ayant pas été, enfin à la fin du fin pas condamné, mais néanmoins ces situations de risques elles m'ont appris quand même que... ben de temps en temps, il faut être... enfin il faut être courageux, voilà **il faut être courageux euh... voilà, pas céder aux arguments avec lesquels on peut être pilonné, parce qu'on peut être amené à le regretter.** » (Auditeur 9)

L'ensemble de ces propos témoignent de l'influence de certaines dimensions de l'intensité morale du problème sur le processus de décision éthique : l'importance des conséquences, le consensus social et la proximité des effets. Toutefois, nous n'avons pas été en mesure de distinguer sur quelles étapes du processus de raisonnement cette influence s'exerçait. Il est en effet difficile, pour les répondants, de décrire leur raisonnement éthique en distinguant les différentes étapes qu'ils traversent. Néanmoins, ces résultats confortent le choix du cadre théorique de Jones (1991) selon lequel l'intensité morale du problème joue un rôle prépondérant dans la prise de décision éthique. Un problème dont l'intensité morale est élevée implique un raisonnement moral plus complexe.

c. Le rôle de la formation dans le processus de décision éthique

i. Les modes d'apprentissage éthique des auditeurs

Le Code de l'IFAC cite « *la formation théorique et pratique et l'expérience préalables à l'accès à la profession* » (IFAC, p. 10) comme mesures de sauvegarde pouvant réduire ou éliminer les menaces que l'auditeur peut rencontrer. La formation théorique fait référence aux dispositifs de formations mis en place au sein de la profession. La formation pratique correspond à la formation reçue par les auditeurs sur le terrain, par l'intermédiaire de leurs collègues et confrères notamment. L'IFAC met par ailleurs sur un plan similaire la formation et l'expérience. L'expérience professionnelle nous semble pouvoir être en effet considérée comme un processus d'apprentissage pratique qui nourrit les compétences et les connaissances de l'individu, au même titre que la formation initiale ou continue. En témoignent par exemple des dispositifs tels que l'apprentissage ou la Validation des Acquis de l'Expérience (VAE). L'apprentissage, intégré dans de nombreux cursus de formation, permet de développer la formation par l'expérience. A l'inverse, la VAE permet de faire reconnaître les expériences professionnelles par un diplôme ou une certification.

Conformément aux préconisations de l'IFAC, les auditeurs interrogés identifient quatre modes d'apprentissage leur permettant de résoudre les dilemmes éthiques auxquels ils sont confrontés : les formations à l'éthique, la formation sur le terrain par les membres de l'équipe d'audit et notamment les supérieurs hiérarchiques, l'échange avec les pairs et enfin l'expérience. Les compétences pratiques acquises au sein de l'équipe, auprès des pairs ou par expérience nourrissent les connaissances théoriques acquises en formation et influencent à des degrés différents le processus de décision éthique de l'auditeur.

En matière de formation théorique, les auditeurs ont une obligation de formation de 120 heures sur une période de trois ans. Les auditeurs interrogés indiquent que, s'agissant d'une profession réglementée, les formations en matière d'éthique concernent principalement la déontologie. En particulier, chaque année, un point est effectué sur le Code de déontologie et ses éventuelles évolutions. Il est en effet indispensable, pour tout auditeur, de connaître parfaitement le cadre réglementaire de la profession, l'importance de le respecter et les sanctions encourues en cas de défaillance. En revanche, les autres dimensions de l'éthique ne sont pas abordées en formation.

« On a quand même un volume de formation très significatif sur l'année. **Sur l'éthique en tant que telle, non.** Mais on a énormément de formations que j'appelle... très purement... vraiment commissariat aux comptes où on nous rappelle les normes, on travaille beaucoup sur les notes d'informations techniques, qui sont quand même très denses, qui sont des notes techniques sur tous les sujets, y compris la note sur les révélations au procureur, donc ces formations sont en général ciblées sur un thème précis. » (Auditeur 8)

« Les formations que l'on suit sont quand même des formations qui sont conçues par des professionnels pour des professionnels, avec derrière, toujours, effectivement, **la mise en avant importante de cette responsabilité que l'on a quand on signe des rapports**, parce qu'on engage notre responsabilité quand même, et donc, les formations, alors, tout dépend les thèmes, les sujets, mais, quasi systématiquement, on te met bien en évidence là où tu peux être piégé... là où tu peux être mis en responsabilité. » (Auditeur 11)

Ces témoignages corroborent les résultats de Noël Lemaitre et Krohmer (2010) qui ont conclu que, dans les Big Four notamment, les formations proposées visent à inculquer et maîtriser les règles de la profession.

Les méthodes pédagogiques utilisées durant ces formations s'appuient généralement sur des cas pratiques vécus par des auditeurs. La plupart des auditeurs de notre échantillon regrettent que les partages d'expériences portent uniquement sur des cas relativement tranchés et que les dilemmes auxquels ils sont confrontés, en pratique, ne soient pas discutés en formation. Or sur le terrain, les auditeurs sont bel et bien confrontés à de véritables dilemmes éthiques, même s'ils connaissent et maîtrisent parfaitement les règles de la profession.

« **Les cas qui te sont exposés sont toujours des cas où les situations sont extrêmement tranchées.** C'est jamais le cas où tu peux avoir un doute, où tu te dis, ben allez, ouais qu'est-ce que tu veux, je vais les aider, je vais pas les laisser tomber, c'est mon client, parce qu'on est attaché quand même à nos clients ! » (Auditeur 3)

« Non, moi **je ne me souviens pas d'avoir eu des études de cas où on te met dans des situations difficiles et on te dit débrouille-toi**, qu'est-ce que tu ferais, à blanc quoi. Comment tu réfléchirais, qu'est-ce que tu ferais ? Un cas sur trois jours ou quatre jours pour que tu aies le temps de le digérer, d'y réfléchir, parce que ça ne se fait pas en une heure. » (Auditeur 6)

Certains auditeurs ont déclaré que leur raisonnement avait été façonné par les personnes avec lesquelles ils ont commencé à travailler durant leurs premières années d'activité. Le comportement des supérieurs hiérarchiques sert de référence lorsque la situation rencontrée ultérieurement comporte des similitudes. L'attitude des auditeurs semble être conditionnée par l'apprentissage des premières années sur le terrain.

« La façon d'être et la façon de se comporter face à des problèmes délicats d'éthique c'est beaucoup **conditionné par les personnes avec qui vous travaillez et qui vous ont appris à travailler.** » (Auditeur 2)

« **Si la personne qui te forme après l'enseignement académique est borderline, tu deviendras borderline.** Si les gens t'enseignent une certaine éthique, de réfléchir, de ne pas faire n'importe quoi, et qu'il y a quand même des choses où il ne faut pas rigoler, des choses où il faut empêcher le client d'aller trop loin, [...] si tu as ça ancré... depuis ta plus tendre jeunesse j'allais dire, je pense que ton comportement il est quand même différent. » (Auditeur 3)

L'échange avec les pairs semble également fondamental pour 73% des auditeurs interrogés. Le côté formel des formations ou réunions au sein de la profession ne permet généralement pas de parler en toute transparence des difficultés rencontrées, notamment des difficultés d'application du Code de déontologie. Les auditeurs semblent privilégier le côté informel des discussions entre pairs qui permettent notamment d'évoquer les principes autres que la déontologie rencontrés dans les dilemmes éthiques. Tous s'accordent à dire qu'il ne faut pas rester seul. Ces résultats corroborent les travaux de Thorne et Hartwick (2001) et Thorne *et al.* (2004) qui ont analysé l'effet des discussions entre pairs sur le processus de décision éthique.

Enfin, pour 64% des auditeurs de notre échantillon, l'expérience permet d'accumuler les connaissances pratiques suffisantes pour analyser une situation et prendre du recul en se référant à des situations présentant des similitudes.

« Un élément important, c'est l'expérience, t'es content d'avoir vu plein de situations avant pour pouvoir soutenir, conforter ta position et puis à un moment, **plus on a vu de choses compliquées, plus ça t'aide après à gérer d'autres difficultés...** parce qu'il y a un phénomène d'expérience, de confiance en soi, de capacité de soutenir un point de vue. » (Auditeur 10)

Ces résultats sont cohérents avec les travaux antérieurs (Cohen *et al.* 2001 ; McCullough et Faught 2005 ; Pflugrath *et al.* 2007 ; Valentine et Rittenburg 2007 ; Persons 2009 ; Eweje et

Brunton 2010 ; Langlois et Lapointe 2010 ; Pierce et Sweeney 2010 ; Bobek *et al.* 2015) qui montrent que l'expérience professionnelle exerce une influence sur le processus de décision éthique.

Ces modes d'apprentissage étant identifiés, nous analysons désormais comment les auditeurs perçoivent leur effet sur les différentes étapes du processus de décision éthique : l'identification du dilemme éthique, le jugement éthique et l'intention éthique.

ii. Des formations permettant d'identifier les dilemmes éthiques

Dans toutes les situations vécues par les auditeurs, l'identification, le cas échéant, d'un dilemme éthique ne semble pas présenter de difficultés. En particulier, les formations insistent régulièrement sur les situations qui peuvent poser problème et permettent en ce sens de reconnaître aisément, en pratique, un dilemme éthique et ce, dès l'entrée dans la profession. La formation à l'éthique fait ainsi partie des outils essentiels permettant aux auditeurs d'identifier un problème.

« Oui, oui, **la formation** ça me paraît indispensable, et effectivement, ça a été le cas, ça **aide à savoir identifier le problème.** » (Auditeur 2)

« La difficulté c'est je pense, dans les problématiques éthiques, c'est de ne pas être capable d'identifier le problème justement, de ne pas se dire, tiens là j'ai potentiellement un sujet d'éthique. [...] Tous nos jeunes c'est important qu'on leur présente les choses **pour justement qu'ils soient capables de se rendre compte qu'il y a un problème éthique.** » (Auditeur 4)

Ces propos confortent les résultats obtenus lors de l'expérimentation en allant dans le sens de l'hypothèse H1 qui établit un lien entre la formation éthique et l'identification d'un problème éthique. Cela signifie en particulier que la formation à l'éthique permet aux auditeurs d'envisager une situation d'audit selon différentes perspectives qui ne conduisent pas nécessairement à la même décision. Dans la plupart des situations relatées, le dilemme résulte principalement d'un conflit entre l'application stricte du droit et la prise en compte des conséquences de la décision, humaines notamment.

Une fois le problème éthique identifié, l'auditeur met ensuite en place un processus de raisonnement lui permettant de prendre une décision. Il doit, dans un premier temps, porter un jugement sur le problème éthique puis avoir l'intention d'agir de manière éthique.

iii. Des jugements en accord avec les valeurs déontologiques inculquées en formation

Selon Rest (1986), après avoir identifié le problème, l'auditeur va porter un jugement sur l'action à entreprendre en indiquant l'attitude que devrait avoir une personne dans cette situation. L'attitude et le comportement de l'auditeur sont strictement encadrés, notamment par le Code de déontologie et les NEP. Tout auditeur, de par son parcours de formation, se doit de connaître ces règles. Les auditeurs interrogés ont indiqué que les formations auxquelles ils assistent au cours de leur carrière abordent régulièrement les notions d'éthique, envisagée sous l'angle déontologique. Les méthodes pédagogiques utilisées consistent à présenter des cas vécus par des auditeurs et à les résoudre en appliquant le Code de déontologie et les règles en vigueur. Les autres principes qui, en pratique, peuvent interférer dans la réflexion de l'auditeur, ne sont en revanche pas abordés en formation.

Ainsi, les auditeurs ont pleinement conscience que leur jugement doit être porté en appliquant ces règles et qu'en théorie ils n'ont pas le choix entre appliquer les règles de la profession ou appliquer d'autres principes qui, d'un autre point de vue, pourraient être tout à fait respectables.

« En théorie, on n'est pas censé tenir compte de tout ça. Vous voyez ce que je veux dire. **En théorie c'est binaire** ». (Auditeur 2)

Le jugement éthique correspond à la réponse idéale à un problème éthique, à celle que tout auditeur devrait fournir. Parmi les auditeurs interrogés, tous ont parfaitement conscience de l'importance du respect des règles de la profession. Leur jugement n'est pas influencé par d'autres principes éthiques que la déontologie, principalement inculquée durant les formations.

Dans le cadre de notre expérimentation, nous avons conclu qu'un cours d'éthique qui abordait différentes perspectives éthiques (déontologique, utilitariste, des vertus) n'avait pas d'influence sur le jugement éthique. Cela nous a conduit à rejeter l'hypothèse H2. Les résultats obtenus montrent que le jugement des étudiants interrogés correspond à un jugement déontologique et que l'étude d'autres perspectives éthiques n'influence pas de manière significative ce jugement.

En pratique, les auditeurs portent également un jugement déontologique. Bien qu'ayant connaissance d'autres perspectives, de par leur formation sur le terrain ou les échanges avec leurs pairs ou enfin leur expérience professionnelle, seule la déontologie influence leur jugement éthique. D'autres valeurs éthiques sont identifiées par les auditeurs pour reconnaître un dilemme mais leur jugement s'aligne sur la réponse déontologique inculquée en formation. Ces résultats sont donc cohérents avec le rejet de l'hypothèse H2 dans le contexte de notre

expérimentation.

iv. En pratique, des décisions mobilisant des apprentissages divers

Bien que les auditeurs aient tous conscience que leur jugement doit être porté en conformité avec les règles de déontologie, les faits montrent que la décision finale n'est pas toujours strictement conforme aux règles de la profession ou que, parfois, l'auditeur hésite avant de les appliquer. Pour prendre sa décision, l'auditeur va mobiliser d'autres connaissances que les règles de déontologie et d'exercice professionnel transmises dans le cadre de formations académiques ou professionnelles. Les auditeurs interrogés ont indiqué que ce sont principalement l'échange avec les pairs et l'expérience qui leur permettent de prendre une décision. Les connaissances issues de ces modes d'apprentissage pratiques sont généralement confrontées aux connaissances théoriques acquises en formation afin de prendre une décision.

« Moi je me souviens, dès qu'on avait une problématique importante, les associés, sur leur dossier, des fois ils viennent te voir dans ton bureau pour venir en parler quoi, ils demandent ton avis et cet échange-là il est vachement important, et **c'est ça qui te permet de prendre la décision aussi**, c'est d'autres professionnels qui ont aussi... **tu doubles, tu triples, tu quadruples ton expérience cumulée avec leur point de vue quoi**, donc c'est vachement... c'est très important. » (Auditeur 10)

« Quand vous êtes signataire c'est que vous avez aussi l'expérience sur le dossier, donc la connaissance des clients, donc aussi la base pour vous dire... là il y a un souci, mais à l'inverse du collaborateur qui vous dira oh là là c'est terrible, **vous avez un recul pour vous dire non, ce point-là je le connais et il est maîtrisé entre guillemets**, il n'est pas une zone à risque, donc je pense que malgré tout, entre cette expérience, le bagage qu'on donne en tant que commissaire aux comptes nous a quand même armé pour résoudre ces problématiques. » (Auditeur 8)

Dans le cadre de notre expérimentation, nous avons conclu qu'un cours d'éthique pouvait avoir une influence contre-intuitive sur l'intention éthique des étudiants. En effet, dans les situations présentées, principalement des situations de révélations de faits délictueux, les étudiants ayant suivi une formation en éthique ont davantage l'intention de ne pas révéler le fait délictueux que les étudiants n'ayant pas suivi une formation en éthique. L'intention des étudiants semble guidée par une vision de l'éthique plus large que la déontologie prenant en compte notamment des concepts issus de la philosophie morale développés au cours de leur formation à l'éthique.

A la lumière des propos recueillis lors de nos entretiens, ce résultat nous paraît proche de la réalité du terrain. En effet, les auditeurs ne révèlent pas systématiquement les faits délictueux au procureur de la République et considèrent même que cette révélation est parfois « contre nature » (Auditeur 1). L'expérience permet en outre d'appliquer de manière plus nuancée les règles de droit en tenant compte des spécificités de chaque dossier. Selon l'Auditeur 3, les tiraillements qui peuvent exister en début de carrière entre l'application du Code de déontologie et d'autres valeurs éthiques s'amenuisent avec l'expérience qui crée « une sorte d'érosion » entre les deux.

Les étudiants de notre expérimentation ont suivi un cours qui n'abordait pas uniquement l'aspect déontologique de l'éthique. Au contraire différentes perspectives leur avaient été présentées, notamment la vision utilitariste qui s'intéresse aux conséquences des actions, très chères aux auditeurs interrogés. Les étudiants semblent finalement s'être comportés comme les auditeurs. C'est bien la déontologie qui influence leur jugement alors que d'autres éléments entrent en ligne de compte lorsqu'ils se rapprochent de la prise de décision. Les étudiants ont puisé ces éléments dans leur cours d'éthique. Les auditeurs ont, quant à eux, recours aux connaissances acquises auprès de leurs supérieurs hiérarchiques, de leurs pairs ou grâce à leur propre expérience, en complément de la déontologie, pour envisager la décision à prendre.

CONCLUSION DU CHAPITRE 4

Ce chapitre avait pour objectif de présenter et de discuter les résultats des investigations empiriques de notre travail doctoral. Nous avons, dans un premier temps, présenté les résultats de notre expérimentation qui s'inscrit dans une démarche quantitative. Puis nous avons analysé les résultats d'une démarche qualitative complémentaire à visée confirmatoire.

Les résultats obtenus dans le cadre de l'expérimentation suggèrent 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 (H1 validée). Cela leur a également permis de minimiser l'intensité du dilemme éthique auquel ils étaient confrontés (H4 validée). 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 (H2 rejetée). 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 (H3 validée). 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 (H5c validée).

Les entretiens semi-directifs réalisés auprès de 11 auditeurs nous permettent d'enrichir ces conclusions. Tous les auditeurs de notre échantillon ont été confrontés à des dilemmes éthiques au cours de leur carrière. Ces dilemmes résultent principalement d'un conflit entre l'application stricte du cadre juridique de la profession et d'autres perspectives éthiques. Les conséquences humaines des décisions sont notamment très importantes pour les auditeurs. Du fait de l'expérience des auditeurs rencontrés, les modes d'apprentissage du processus de décision éthique sont plus nombreux que pour les étudiants. Les formations abordent l'éthique sous un angle purement déontologique et semblent primordiales pour identifier un dilemme éthique, notamment pour les auditeurs peu expérimentés. Elles permettent également à l'auditeur de porter un jugement éthique qui privilégie la déontologie. D'autres modes d'apprentissage, notamment les discussions avec les supérieurs hiérarchiques ou avec les pairs et l'expérience

influencent l'intention éthique des auditeurs en les éloignant parfois d'une réponse strictement conforme aux règles de droit, mais n'ont pas d'impact sur leur jugement éthique. Par ailleurs, certaines dimensions de l'intensité morale du problème semblent avoir une influence sur le processus de décision éthique des auditeurs. Il s'agit de l'importance des conséquences, du consensus social et de la proximité des effets.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Dans cette deuxième partie, nous avons présenté la partie empirique de notre travail. Nous avons, dans un premier temps, 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. La méthodologie de test des médiations multiples préconisée par Hayes (2014) a été utilisée pour traiter les données recueillies. Cela nous a permis d'apporter les réponses suivantes à nos hypothèses de recherche :

- L'hypothèse H1 est validée : il existe une relation positive entre un cours d'éthique et la capacité de l'auditeur à identifier un dilemme éthique.
- L'hypothèse H2 est rejetée : une formation à l'éthique n'a pas d'influence sur le jugement éthique des auditeurs.
- L'hypothèse H3 est validée : il existe une relation négative entre le cours d'éthique et l'intention éthique des auditeurs.
- L'hypothèse H4 est validée : une formation à l'éthique exerce une influence négative sur la perception, par l'auditeur, de l'intensité morale des dilemmes éthiques.
- L'hypothèse H5 est partiellement validée : l'intensité morale du dilemme exerce un effet médiateur entre la formation à l'éthique et l'intention éthique (H5c validée).

Ces résultats ont par ailleurs été enrichis par des entretiens qualitatifs qui nous permettent de confirmer que les auditeurs sont bien confrontés à des dilemmes éthiques et que les résultats obtenus dans le cadre de l'expérimentation correspondent au vécu des auditeurs.

CONCLUSION GENERALE

Les scandales financiers des dernières années ont ramené l'éthique au cœur des débats. Soupçonnés d'avoir fermé les yeux sur des manipulations comptables d'états financiers qu'ils avaient certifiés, les auditeurs, notamment les Big Four, font partie des accusés de ces dérapages en série ayant conduit de grands groupes à la faillite. Outre ces situations de fraudes avérées et médiatisées, les auditeurs peuvent être confrontés, dans l'exercice de leur mission, à des dilemmes éthiques qui résultent, en particulier, de la nécessité de prendre une décision alors même qu'il apparaît un conflit entre le respect de la réglementation et l'invocation d'autres principes et valeurs. Conformément à Noël Lemaitre et Krohmer (2010, p. 79) nous définissons un dilemme éthique comme « *une situation où le libre-arbitre d'un individu est mis à mal. La nécessité de décider entre plusieurs alternatives devient coûteuse, parce que chaque alternative possible conduirait à appliquer des principes distincts voire contraires, mais dotés d'une même force et dont l'issue présente des avantages et des inconvénients équivalents* ». Une décision nécessite un raisonnement éthique ou comporte une visée éthique (Ricoeur 1990), dès lors qu'elle porte sur ce qui est bien ou mal, bon ou mauvais, juste ou injuste, pour soi et pour les autres, dans le cadre d'institutions justes. La prise en compte de ces trois éléments (soi, les autres, les institutions) peut mettre l'auditeur face à de véritables dilemmes. Les sources de dilemmes éthiques sont en effet nombreuses pour l'auditeur qui doit 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, celui de la profession mais également, son propre intérêt. Le Code d'éthique de l'IFAC identifie ainsi cinq menaces à l'éthique de l'auditeur : la menace liée à l'intérêt personnel, la menace d'autorévision, la menace de représentation, la menace liée à la familiarité avec le client et la menace d'intimidation. A cela s'ajoute le fait que, bien qu'encadrée par des normes, la mission de l'auditeur comporte une part d'humain et de subjectivité liée à l'exercice du jugement professionnel dont il doit faire preuve. Pour autant, il est attendu de l'auditeur qu'il applique les règles strictement. Comme pour toute profession réglementée, c'est une vision déontologique de l'éthique qui s'impose à l'auditeur. A ce titre, nous analysons les décisions éthiques des auditeurs au regard de ce que la profession attend d'eux, à savoir une conformité aux règles de droit. Prat dit Hauret (2007) et Zouari (2013) ont montré que les auditeurs transgressaient parfois les règles au profit d'autres valeurs. Il semblerait en effet que leur application nécessite parfois de renoncer à d'autres valeurs et

qu'une vision utilitariste de l'éthique les conduise à prendre une décision éloignée du droit.

Dans ce contexte, nous avons souhaité nous intéresser à ce qui pourrait aider l'auditeur à résoudre ses dilemmes éthiques. L'AACSB 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 éthique. L'IFAC rappelle également l'importance des formations afin de développer et maintenir un comportement éthique approprié. Pour autant, peu de travaux académiques portent sur l'influence d'une formation sur le processus de décision éthique de l'auditeur. Partant de ces constats pratiques et académiques, nous avons souhaité analyser l'influence d'un cours d'éthique sur le raisonnement éthique de l'auditeur et sur sa perception de l'intensité des dilemmes éthiques.

Notre problématique est donc la suivante :

Une formation à l'éthique permet-elle à l'auditeur de résoudre les dilemmes éthiques ?

Nous avons décliné cette problématique en trois questions de recherche correspondant à nos objectifs de recherche :

1. *Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur l'analyse des dilemmes éthiques par les auditeurs ?*
2. *Quelle est l'influence d'une formation à l'éthique sur le processus de décision des auditeurs confrontés à un dilemme éthique ?*
3. *Quelle perception les auditeurs ont-ils du rôle de la formation dans la résolution des dilemmes éthiques ?*

Afin de répondre à ces questions de recherche, nous avons mobilisé des travaux dans le champ de la psychologie morale, plus particulièrement les modèles rationnels de la décision éthique. Nous avons retenu le cadre théorique de Jones (1991) qui nous a permis de formuler cinq hypothèses de recherche. Les trois premières portent sur l'influence d'un cours d'éthique sur les étapes du processus de décision éthique de l'auditeur. Un effet positif est attendu pour la conscience éthique (H1). En revanche, du fait des résultats contrastés des travaux antérieurs, aucun sens n'a été donné à la relation attendue entre la formation d'une part et le jugement (H2) et l'intention (H3) éthiques d'autre part. Les deux dernières hypothèses prennent en considération l'intensité morale du problème, centrale dans le modèle de Jones (1991). L'hypothèse H4 suppose une relation entre le cours d'éthique et l'intensité morale perçue du dilemme éthique. Du fait des hypothèses précédentes, l'hypothèse H5 porte sur l'effet médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et les trois étapes du processus de décision éthique. Pour tester ces hypothèses, 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 cette formation. La macro PROCESS de Hayes (2014) qui contient la procédure INDIRECT adaptée à SPSS nous a permis de tester notre modèle qui comporte des médiations multiples en série. Cette étude quantitative a été complétée par une étude qualitative fondée sur 11 entretiens semi-directifs auprès d'auditeurs expérimentés afin de recueillir leur perception de l'utilité de la formation pour résoudre les dilemmes éthiques.

Les principaux résultats de cette étude sont présentés ci-dessous. Nous analysons ensuite les principales contributions de ce travail doctoral ainsi que ses limites. Des perspectives de recherche futures sont ensuite proposées.

Principaux résultats

Conformément aux études antérieures, les résultats obtenus dans le cadre de l'expérimentation montrent que la formation augmente la capacité à identifier un dilemme éthique. Le cours d'éthique, qui présente différents courants (déontologique, utilitariste, éthique des vertus), permet aux étudiants d'envisager plusieurs perspectives et notamment des valeurs autres que le strict respect des règles juridiques. Les auditeurs interrogés dans la phase qualitative de nos travaux ont confirmé que l'identification du dilemme éthique ne semblait pas leur poser de

difficultés, leurs formations insistant régulièrement sur les situations susceptibles de poser des problèmes de déontologie.

En revanche, le cours d'éthique ne semble pas avoir d'effet sur le jugement éthique des étudiants, qui reste conforme aux dispositions légales et réglementaires qui encadrent la profession. De même, les auditeurs interrogés ont pleinement conscience que leur jugement doit être conforme aux règles de la profession, notamment au Code de déontologie, régulièrement rappelées en formation. Les autres modes d'apprentissage à la disposition des auditeurs expérimentés, à savoir les discussions entre pairs ou l'expérience, qui permettent d'envisager d'autres perspectives éthiques, n'ont pas d'influence sur leur jugement éthique.

Il semblerait toutefois 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. La formation conduit les étudiants à une prise de distance par rapport à la décision qu'ils prendraient à la place de l'auditeur. En limitant l'intensité morale du problème et en agissant directement sur l'intention éthique, la formation tend à les éloigner d'une réponse strictement déontologique. Leur intention d'action est possiblement guidée par une vision de l'éthique plus large que la déontologie prenant en compte notamment d'autres perspectives éthiques développées au cours de leur formation. Ce résultat nous semble original eu égard aux études antérieures. Il est par ailleurs cohérent avec le vécu des auditeurs et donc la réalité du terrain. Pour prendre une décision dans une situation de dilemme éthique, les auditeurs interrogent leurs pairs ou puisent dans leur expérience des connaissances complémentaires à celles acquises en formation. La décision envisagée n'est pas toujours conforme au droit, souvent en raison des conséquences humaines que pourrait avoir une décision déontologique.

Enfin, les résultats de notre expérimentation montrent que l'intensité morale du problème exerce une influence positive significative sur le processus de décision éthique, notamment sur le jugement éthique et l'intention éthique. Les propos recueillis auprès des auditeurs interrogés montrent que certaines dimensions du problème éthique influencent leur processus de décision : l'importance des conséquences, le consensus social et la proximité des effets.

Principales contributions

Ce travail doctoral entend apporter trois types de contributions : théoriques, méthodologiques et managériales.

- Contributions théoriques

Quatre contributions théoriques peuvent être soulignées. Premièrement, la recherche contribue à un pan de la littérature sur le processus de décision éthique des auditeurs et plus particulièrement sur l'effet d'une formation en éthique sur ce processus. Nous avons, en effet, fait le constat du manque de travaux sur ce thème dans le domaine de l'audit et de leur disparité. A notre connaissance seuls Douglas *et al.* (2001), O'Leary (2009 et 2012) et Thomas (2012) analysent l'influence d'un cours d'éthique sur le processus de décision éthique des auditeurs. Ce travail s'inscrit dans le domaine de l'audit et se veut le plus réaliste possible eu égard aux situations vécues par les auditeurs dans l'exercice de leur mission.

Deuxièmement, contrairement aux travaux antérieurs qui portent sur une, voire deux étapes du processus de décision éthique, cette étude entend analyser l'ensemble du processus de décision. Dans le cadre de l'expérimentation, nous n'avons pas analysé la décision elle-même mais seulement l'intention éthique. En revanche, lors de la phase qualitative de notre travail, les auditeurs ont relaté les décisions qu'ils avaient prises.

Troisièmement, nous avons montré que la formation exerçait une influence négative sur l'intensité morale perçue, conduisant les étudiants à minimiser les dilemmes éthiques. Seuls Shawver et Miller (2017) ont analysé l'effet d'un cours d'éthique sur l'intensité morale perçue du dilemme éthique. Or, comme le souligne Jones (1991) et le montrent un grand nombre de travaux (voir la revue de littérature de Craft 2013 et O'Fallon et Butterfield 2005 sur le sujet) l'intensité morale du problème devrait occuper une position centrale dans l'analyse des décisions éthiques. La complexité du processus et donc son issue sont étroitement liées à la nature et à l'intensité du problème à traiter.

Quatrièmement, malgré une première approche par Shawver et Miller (2017), cette étude est la seule à analyser l'effet médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation à l'éthique et les étapes du processus de décision éthique.

- Contributions méthodologiques

Sur le plan méthodologique et conformément aux recommandations d'Anthony Hopwood, fondateur de la revue *Accounting, Organizations and Society*, et de Lehnert *et al.* (2016), nous avons adopté une double démarche, quantitative et qualitative, afin d'obtenir des résultats les plus riches possibles.

La démarche quantitative, fondée sur une expérimentation conçue dans les règles de l'art afin de limiter certains biais, repose en outre sur des dilemmes réellement vécus par des auditeurs recueillis par Prat dit Hauret (2007). A partir des données obtenues, le modèle a ensuite été testé dans son ensemble, grâce à une méthodologie adaptée, qui permet d'étudier les effets directs et indirects du cours d'éthique sur le processus de décision éthique. Nous avons appliqué la méthode développée par Baron et Kenny (1986) et adaptée par Hayes (2014) au cas plus complexe des médiations multiples en série. Cette méthodologie robuste nous a permis de tester tous les liens de dépendance entre les variables de notre modèle et de mettre en évidence l'influence directe de la formation sur l'intensité morale du problème, l'identification du dilemme éthique et l'intention éthique et le rôle médiateur de l'intensité morale du problème entre la formation et l'intention éthique. Nous avons ainsi été en mesure de conclure que l'effet total de la formation sur l'intention éthique, significatif au seuil de 5%, s'élevait à -0,54. La formation a donc un effet négatif significatif sur l'intention éthique en éloignant l'auditeur d'une décision strictement déontologique.

Par la suite, une démarche qualitative a permis de réunir des témoignages très riches quant aux dilemmes éthiques vécus par des auditeurs et aux éléments qui leur permettent de les résoudre. Les propos recueillis corroborent et enrichissent les résultats de l'expérimentation. Nous sommes pleinement conscients du fait que notre expérience passée en audit dans un Big Four nous a ouvert de nombreuses portes et nous a permis d'établir une relation de confiance fructueuse eu égard à la sensibilité du thème abordé. Cette phase de nos travaux nous semble primordiale pour ancrer la recherche dans la pratique et dégager des résultats présentant une utilité managériale.

Enfin, cette double approche, quantitative et qualitative, nous a permis d'analyser la formation auprès de deux types de population : des étudiants, futurs auditeurs, et des auditeurs expérimentés. Cela nous permet de dégager des conclusions et d'en analyser les implications managériales à deux niveaux de formation : initiale et continue.

- Contributions managériales

Sur le plan managérial, la recherche offre trois contributions principales. Tout d'abord, conformément aux préconisations de l'AACSB (2004) relatives à la formation des étudiants et de l'IFAC (2014) pour celle des professionnels, 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 établissements de formation ou des cabinets d'audit, ne peut être ainsi qu'encouragée. Nous avons montré que la formation permettait aux étudiants et aux auditeurs d'identifier un dilemme éthique. La formation répond en ce sens aux propos de Noël et Geyer (2007, p. 5) qui soulignent que « *l'utilité d'un enseignement en éthique n'est pas de transformer la nature d'un homme mais de l'aider à prendre conscience des enjeux qui entourent des décisions qui se réduisent rarement à de pures contraintes techniques* ». La formation, en présentiel ou sur le terrain, a vraisemblablement permis aux étudiants et aux auditeurs de prendre du recul par rapport aux situations rencontrées et à ne pas hésiter à s'éloigner, s'ils le jugeaient nécessaire, d'une réponse strictement déontologique. Cela laisse supposer que la formation a accru leur niveau de développement moral cognitif pour se rapprocher du stade post-conventionnel. En particulier, au stade 5 de Kohlberg (1969), l'individu adopte un raisonnement utilitariste, la transgression de la règle devenant possible pour un bien supérieur.

Ensuite, ce travail montre qu'il est important de définir clairement les objectifs pédagogiques d'un cours d'éthique et d'adapter le contenu en conséquence. Si l'objectif consiste à garantir une certaine éthique entre les individus au sein même du cabinet d'audit, l'accent pourrait être mis sur l'éthique organisationnelle. Si l'objectif consiste à transmettre aux auditeurs les règles de la profession, la formation pourrait être axée sur la déontologie.

Enfin, les résultats obtenus pourraient inviter la profession comptable à réfléchir à l'adéquation des formations à l'éthique aux besoins des auditeurs, dans le contexte français. La partie qualitative de nos travaux met en évidence que les formations à l'éthique au sein de la profession consistent la plupart du temps à réfléchir à la meilleure façon d'appliquer le Code de déontologie dans des situations de dilemmes, pourtant nombreuses. Les autres perspectives éthiques ne sont pas abordées. Les auditeurs n'établissent pas de lien direct entre leurs formations et les décisions qu'ils prennent ou qu'ils ont l'intention de prendre. Pour résoudre leurs dilemmes, ils recourent à d'autres modes d'apprentissage tels que les formations sur le terrain, les discussions avec les pairs et l'expérience et n'hésitent pas, si besoin, à s'écarter du Code de déontologie. Selon Ametrano (2014), l'objectif d'une formation devrait être de

réconcilier les valeurs personnelles et professionnelles, de prendre connaissance du Code de déontologie mais d'aller au-delà afin de tenir compte de la complexité du processus de décision. Pour un jeune qui intègre la profession, Ametrano (2014) fait référence à un processus d'acculturation progressif qui devrait lui permettre à terme, d'adopter les valeurs de la profession tout en ne reniant pas ses valeurs personnelles. Les formations devraient permettre d'atteindre cet objectif, d'autant plus que des études montrent que les jeunes issus de la génération Y sont en perpétuelle quête de sens. Il semble donc difficile de leur demander, par exemple, de révéler des faits délictueux au procureur de la République, s'ils ne sont pas en mesure de réconcilier les différents points de vue possibles afin de prendre la bonne décision. Néanmoins, en France, le risque de litiges et de sanctions semble plus faible que dans d'autres pays tels que les Etats-Unis notamment, berceau des travaux en audit. Dans ce contexte, la qualité de l'audit et notamment la capacité de révélation des anomalies détectées voire des faits délictueux pourraient être entachées. Les formations déontologiques semblent donc nécessaires pour compenser le risque de moindres sanctions et donc de comportement non déontologique. En ce sens, les formations reçues par les auditeurs durant leur activité professionnelle semblent adéquates. Néanmoins, les situations de dilemmes vécues par les auditeurs ne peuvent être négligées. Tout comme Fisher *et al.* (2007) nous recommandons aux enseignants et aux professionnels de se rapprocher afin de définir ensemble le contenu d'un cours d'éthique obligatoire pour tous les futurs professionnels. Ce cours pourrait intégrer les théories et les cadres de décisions éthiques susceptibles d'aider les auditeurs à résoudre les dilemmes qu'ils rencontrent ainsi que des discussions autour des dilemmes qui, actuellement, ne sont pas ouvertement abordés en formation.

Limites

Cette recherche présente des limites théoriques et méthodologiques. Sur le plan théorique, le cadre d'étude retenu présente les limites de tous les modèles rationnels de la décision éthique. En particulier, ces modèles sont considérés comme simplificateurs, le raisonnement éthique étant vu comme une succession d'étapes. Par ailleurs, ces modèles ne prennent pas en compte certains facteurs irrationnels, telles que les émotions ou l'intuition, qui pourraient interférer dans une décision éthique.

Sur le plan méthodologique, certaines limites sont liées au recours à une méthode expérimentale. Tout d'abord, 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. Ensuite, le questionnaire leur a été administré à l'issue du cours d'éthique, le contenu étant donc encore bien frais dans leur esprit. Enfin, nous avons fait le choix de ne pas recourir à un plan expérimental « avant-après » avec un groupe de contrôle. Dans ce cas, le questionnaire aurait été administré au groupe test et au groupe de contrôle, avant et après le cours d'éthique. Comme le soulignent Gavard-Perret *et al.* (2018), ce type de plan réduit les effets d'instrumentalisation et de sélection. En revanche, il ne supprime pas l'effet de test, qui à notre sens, pourrait remettre en question l'expérimentation. D'autres limites sont inhérentes au recours à des entretiens semi-directifs. Du fait de la sensibilité du sujet, il existe sans doute un biais de désirabilité sociale qui conduit les auditeurs à ne pas mentionner de situations où le Code de déontologie ou les règles de la profession ont été transgressées dans des proportions plus importantes. Toutefois, notre objectif n'était pas de collecter des cas de transgression du cadre juridique mais plutôt des situations de dilemmes éthiques, quelle qu'en soit l'issue.

Perspectives de recherches futures

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.

Les résultats de cette étude indiquent également que le genre semble avoir une influence sur l'identification des dilemmes éthiques et l'appréciation de leur intensité morale. Ces résultats pourraient être explorés plus en profondeur afin de mieux comprendre les différences liées au genre des auditeurs dans la résolution des dilemmes éthiques. D'autres facteurs d'influence pourraient également être introduits dans l'analyse globale du processus de décision éthique, tels que les caractéristiques culturelles et organisationnelles.

Enfin, dans le cadre de la réforme européenne de l'audit, il pourrait être pertinent d'investiguer l'incidence du durcissement en matière de rotation des auditeurs sur le processus de décision éthique de l'auditeur. Ces mesures vont-elles conduire à un comportement plus déontologique au fur et à mesure du mandat, du fait de l'absence de perspective de renouvellement et donc

d'incitations de nature commerciale à céder à certaines pressions de la part du client ? Ou au contraire, si dans ce contexte, les cabinets s'orientaient de plus en plus vers des missions de conseils au détriment de missions d'audit légal, le comportement de l'auditeur ne risquerait-il pas d'être moins déontologique ? Les formations des auditeurs devront tenir compte de ces évolutions et s'adapter le cas échéant.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdolmohammadi, M. J., Read, W. J., & Scarbrough, D. P. (2003). Does selection-socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning?. *Journal of Business Ethics*, 42(1), 71-81.
- André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A. (2016). Are joint audits associated with higher audit fees?. *European Accounting Review*, 25(2), 245-274.
- Arfaoui, F., Damak-Ayadi, S., Ghram, R., & Bouchekoua, A. (2016). Ethics Education and Accounting Students' Level of Moral Development: Experimental Design in Tunisian Audit Context. *Journal of business ethics*, 138(1), 161-173.
- Awasthi, V. N. (2008). Managerial decision-making on moral issues and the effects of teaching ethics. *Journal of Business Ethics*, 78(1-2), 207-223.
- Baïada-Hirèche, L., & Garmilis, G. (2016). Accounting professionals' ethical judgment and the institutional disciplinary context: A French-US comparison. *Journal of business ethics*, 139(4), 639-659.
- Bampton, R., & Maclagan, P. (2005). Why teach ethics to accounting students? A response to the sceptics. *Business ethics: A European review*, 14(3), 290-300.
- 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(6), 1173.

- Bernardi, R. A., & Arnold Sr, D. F. (1997). An examination of moral development within public accounting by gender, staff level, and firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668.
- Bertin, É., Jaussaud, J., & Kanie, A. (2002). Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon. *Comptabilité Contrôle Audit*.
- 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.
- Beu, D. & M.R. Buckley (2001), The Hypothesized Relationship Between Accountability and Ethical Behavior. *Journal of Business Ethics*, 34(1), p. 57-73.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The effects of professional role, decision context, and gender on the ethical decision making of public accounting professionals. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 55-78.
- Burns, J.O. & P. Kiecker (1995), Tax Practitioner Ethics: An Empirical Investigation of Organizational Consequences. *Journal of the American Taxation Association*, 17(2), p. 20.
- Caceres, R. C., & Vanhamme, J. (2003). Les processus modérateurs et médiateurs: distinction conceptuelle, aspects analytiques et illustrations. *Recherche et Applications en Marketing*, 18(2), 67-100.
- Cagle, J. A., & Baucus, M. S. (2006). Case studies of ethics scandals: Effects on ethical perceptions of finance students. *Journal of Business Ethics*, 64(3), 213-229.
- 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.
- Cameron, R. A., & O'Leary, C. (2015). Improving ethical attitudes or simply teaching ethical codes? The reality of accounting ethics education. *Accounting Education*, 24(4), 275-290.
- Canto-Sperber, & M., Ruwen, O. (2013). *La philosophie morale* Paris : PUF (Que sais-je).
- 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.

- 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.
- Casta, J. F., & Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit: de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 5(3), 107-121.
- Chaffey, J., Van Peurse, K. A., & Low, M. (2011). Audit education for future professionals: Perceptions of New Zealand auditors. *Accounting Education: an international journal*, 20(2), 153-185.
- Chan, S. Y., & Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 436-457.
- Charpateau, O. (2009). *LES AUDITEURS FACE A L'ETHIQUE. Messages éthiques explicites et implicites: quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale?* (Doctoral dissertation, Institut d'Administration des Entreprises de Paris 1 Panthéon-Sorbonne).
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 111-125.
- 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., & Bennie, N. M. (2006). The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 1-18.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4), 319-336.
- Conroy, S. J., Emerson, T. L., & 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.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- 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.
- El Akremi, A., & Roussel, P. (2003). *Analyse des variables modératrices et médiatrices par les méthodes d'équations structurelles: applications en GRH*. In Actes de la 10ème conférence de l'Association Française de Gestion des Ressources Humaines (pp. 1063-1096).
- 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.
- Etchart-Vincent, N. (2007). Expérimentation de laboratoire et économie: Contre quelques idées reçues et faux problèmes. *L'Actualité économique*, 83(1), 91-116.
- Eweje, G., & Brunton, M. (2010). Ethical perceptions of business students in a New Zealand university: do gender, age and work experience matter?. *Business Ethics: A European Review*, 19(1), 95-111.
- 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.

- Fisher, D. G., Swanson, D. L., & Schmidt, J. J. (2007). Accounting education lags CPE ethics requirements: Implications for the profession and a call to action. *Accounting Education: an international journal*, 16(4), 345-363.
- Flanagan, O. (2004). Psychologie morale. In : Canto-Sperber M., *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale* (pp. 1581-1591).
- Fleming, D. M., Chow, C. W., & Su, W. (2010). An exploratory study of Chinese accounting students' and auditors' audit-specific ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 94(3), 353-369.
- Flynn, L., & Buchan, H. (2016). Changes in Student Moral Reasoning Levels from Exposure to Ethics Interventions in a Business School Curriculum. *Journal of Business and Accounting*, 9(1), 116.
- Forsyth, D.R. (1980). A Taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), 175-184.
- Forte, A. (2004). Business ethics: A study of the moral reasoning of selected business managers and the influence of organizational ethical climate. *Journal of Business Ethics*, 51(2), 167-173.
- Fritzsche, D., & Oz, E. (2007). Personal values' influence on the ethical dimension of decision making. *Journal of Business Ethics*, 75(4), 335-343.
- Gaa, J. C. (1992). A model of auditors ethical decision processes-discussion. *Auditing a Journal of Practice and Theory*, 11, 60-66.
- Gavard-Perret, M. L., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2018). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion, Réussir son mémoire ou sa thèse* Paris : Editions Pearson Education France.
- 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.
- Ge, L., & Thomas, S. (2008). A cross-cultural comparison of the deliberative reasoning of Canadian and Chinese accounting students. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 189-211.

- Gephart Jr, R. P. (2004). Qualitative research and the Academy of Management Journal.
- Glenn, J. (1992). Can a Business and Society Course Affect the Ethical Judgment of Future Managers ?. *Journal of Business Ethics*, 11(3), 217-223.
- Gold, A., Hunton, J. E., & Gomaa, M. I. (2009). The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments. *Accounting Horizons*, 23(1), 1-18.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, 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.
- 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.
- Hayes, A.F. (2014). *Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach* : Guilford Publications.
- Hartman, L.P., DesJardins, J.R. (2008). *Business ethics: Decision-making for personal integrity and social responsibility* New York : McGraw-Hill/Irwin.
- Herington, C., & Weaven, S. (2008). Improving consistency for DIT results using cluster analysis. *Journal of Business Ethics*, 80(3), 499-514.
- Herron, T. L., & Gilbertson, D. L. (2004). Ethical principles vs. ethical rules: The moderating effect 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.

- Hunt, S. D., & Vitell, S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of macromarketing*, 6(1), 5-16.
- Hunt, S. D., & Vitell, S. J. (2006). The general theory of marketing ethics: A revision and three questions. *Journal of Macromarketing*, 26(2), 143-153.
- Hurttt, K., Eining, M., & Plumlee, D. (2003). Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education. *University of Wisconsin, working paper*.
- 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.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38-58.
- 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.
- Kermiche, L., & Piot, C. (2018). The Audit Market Dynamics in a Mandatory Joint Audit Setting: The French Experience. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 33(4), 463–484.
- Klimek, J., & Wenell, K. (2011). Ethics in accounting: an indispensable course?. *Academy of Educational Leadership Journal*, 15(4), 107.
- 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(2), 53-59.

- Krambia-Kapardis, M., & Zopiatis, A. (2008). Uncharted territory: investigating individual business ethics in Cyprus. *Business Ethics: A European Review*, 17(2), 138-148.
- Lampe, J.C. et D.W. Finn (1992), A Model of Auditors' Ethical Decision Processes. *Auditing*, 11, p. 33-59.
- Langlois, L., & Lapointe, C. (2010). Can ethics be learned? Results from a three-year action-research project. *Journal of Educational Administration*, 48(2), 147-163.
- Lau, C. (2010). A Step Forward: Ethics Education Matters!. *Journal of Business Ethics*, 92(4), 565-584.
- Laurent, G. (1986). L'analyse exploratoire des données, les statistiques robustes, le jackknife et le bootstrap. *Recherche et Applications en Marketing*, 1(4), 57-70.
- Lehnert, K., Park, Y. H., & Singh, N. (2015). Research note and review of the empirical ethical decision-making literature: Boundary conditions and extensions. *Journal of Business Ethics*, 129(1), 195-219.
- Lehnert, K., Craft, J., Singh, N., & Park, Y. H. (2016). The human experience of ethics: A review of a decade of qualitative ethical decision-making research. *Business ethics: A European review*, 25(4), 498-537.
- 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.
- Leitsch, D. (2006). Using dimensions of moral intensity to predict ethical decision-making in accounting. *Accounting Education*, 15(2), 135-149.
- Lemaitre, C. N., & Krohmer, C. (2010). L'Éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux?. *Finance Contrôle Stratégie*, 13(4), 75-100.
- Lesage, C. (2000). L'expérimentation de laboratoire en sciences de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial (décembre 2000), 69-82.
- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Kettunen, J. (2017). Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects. *European Accounting Review*, 26(2), 311-339.

- 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* (Emerald Group Publishing Limited), 19(1), 47-67.
- Loe, T. W., & Weeks, W. A. (2000). An experimental investigation of efforts to improve sales students' moral reasoning. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 20(4), 243-251.
- MacIntyre A. (1981), *Après la vertu*, trad. Laurent Bury, Paris, PUF, 1997
- 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*
- 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., & 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.
- 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.
- 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.
- McCullough, P. M., & Faught, S. (2005). Rational moralists and moral rationalists value-based management: Model, criterion and validation. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 195-205.

- 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(1), 99.
- Mencl, J., & May, D. R. (2009). The effects of proximity and empathy on ethical decision-making: An exploratory investigation. *Journal of Business Ethics*, 85(2), 201-226.
- Mercier, S. (1997). *Une contribution à la politique de formalisation de l'éthique dans les grandes entreprises* (Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX).
- Miledi, A., & Pigé, B. (2013). *Le jugement professionnel en audit : enquête auprès des associés signataires*. Comptabilité sans Frontières... The French Connection (pp. cd-rom).
- Mill, J. (1988). *L'utilitarisme*. Paris: Flammarion.
- 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. (2008a). Ethics Perception: Does Teaching Make a Difference ?. *Journal of Education for Business*, 84(2), 66-75.
- Nguyen, N. T., Basuray, M. T., Smith, W. P., Kopka, D., & McCulloh, D. (2008b). Moral issues and gender differences in ethical judgment using Reidenbach and Robin's (1990) multidimensional ethics scale: Implications in teaching of business ethics. *Journal of Business Ethics*, 77(4), 417-430.
- Noël, C., & Geyer, D. (2007). Ethique et comptabilité : un défi pour la formation des futurs professionnels du chiffre. *Revue Française de Comptabilité*, 397, 30-34.
- Noël Lemaitre, C., & Krohmer, C (2010). L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux?. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 13(4), 75-100.
- 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: an international journal*, 18(4-5), 505-520.

- O'Leary, C. (2012). Semester-specific ethical instruction for auditing students. *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 598-619.
- Parizeau, M. H. (2004). Ethique appliquée. In : Canto-Sperber M., *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale* (pp. 694-701). Paris : PUF.
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2004). SPSS and SAS procedures for estimating indirect effects in simple mediation models. *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, 36(4), 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(3), 879-891.
- Persons, O. (2009). Using a corporate code of ethics to assess students' ethicality: Implications for business education. *Journal of Education for Business*, 84(6), 357-366.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International journal of auditing*, 14(1), 79-99.
- Piaget, J. (1932). *Le jugement moral chez l'enfant*. Paris : PUF.
- Pigé, B. (2011). *Qualité de l'audit: enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* (No. hal-01446164).
- Piot, C., & Schatt, A. (2010). La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public: quelques enseignements du modèle français.
- 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., 2008. Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior Research Methods*, 40, 879-891.
- Ratzinger-Sakel, N. V., Audoussert-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe*, 10(2), 175-199.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Schönberger, M. W. (2015). Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality. *Accounting in Europe*, 12(1), 61–86.
- Reidenbach, R.E., Robin, D.P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics*, 9, 639-653.
- Rest, J. (1986). *Moral development : Advances in research and theory*. New York : Praeger Publishers.
- 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.
- Ricoeur, P. (1990). Éthique et morale. *Revista portuguesa de filosofia*, 5-1
- Ricoeur, P. (2004). Ethique. In : Canto-Sperber M., *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale* (pp. 689-694). Paris : PUF.
- 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.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological monographs: General and applied*, 80(1), 1.

- 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.
- Serra, D. (2012). Principes méthodologiques et pratiques de l'économie expérimentale: une vue d'ensemble. *Revue de philosophie économique*, 13(1), 21-78.
- 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(1), 145-169.
- Shawver, T. J. (2006). An exploratory study assessing the effectiveness of a professional responsibility course. *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, 49.
- Shawver, T. J., & Miller, W. F. (2017). Moral intensity revisited: Measuring the benefit of accounting ethics interventions. *Journal of business ethics*, 141(3), 587-603.
- 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., & Kraft, K. L. (1996). Moral intensity and ethical decision-making of marketing professionals. *Journal of Business Research*, 36(3), 245-255.
- 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. (1982). Asymptotic confidence intervals for indirect effects in structural equation models. *Sociological methodology*, 13, 290-312.
- Solomon, I., & Trotman, K. T. (2003). Experimental judgment and decision research in auditing: The first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 395-412.
- Sonenshein, S. (2007). The role of construction, intuition, and justification in responding to ethical issues at work: The sensemaking-intuition model. *Academy of Management Review*, 32(4), 1022-1040.

- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
- 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.
- Tahssain-Gay, L., & Cherre, B. (2012). Le comportement éthique est-il mesurable? Réflexion autour des dilemmes. *Gestion 2000*, 29(5), 15-29.
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 399-418.
- Thorne, L. (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., & Mangan, M. (2003). Institutional context and auditors' moral reasoning: A Canada-US comparison. *Journal of Business Ethics*, 43(4), 305-321.
- 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.
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of management Review*, 11(3), 601-617.
- Trevino, L. K. (1992). Experimental approaches to studying ethical-unethical behavior in organizations. *Business Ethics Quarterly*, 121-136.
- 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 Reasoning. *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., & 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.
- Vanhamme, J. (2017). Faire de la recherche et publier en éthique du marketing. *Recherche et applications en marketing*, 32(3), 3-7.
- Weber, M. (1919). Le savant et le politique, préface de R. Aron, traduction de J. Freund: Flon.
- Weber, J. (1990). Measuring the Impact of Teaching Ethics to Future Managers: A Review, Assessment, and Recommendations. *Journal of Business Ethics*, 9(3), 183-190.
- Welton, R.E., & Guffey, D.M. (2009). Transitory or Persistent ? The Effects of Classroom Ethics Interventions: A Longitudinal Study. *Accounting Education*, 18(3), 273-289.
- Welton, R. E., Lagrone, R. M., & Davis, J. R. (1994). Promoting the moral development of accounting graduate students: An instructional design and assessment. *Accounting Education*, 3(1), 35-50.
- Williams, B. (1990.) *L'éthique et les limites de la philosophie*. Paris: Gallimard.
- Williams, B. (1994). *La fortune Morale. Moralité et autres essais*. Paris: Gallimard
- Williams, J., & MacKinnon, D. P. (2008). Resampling and distribution of the product methods for testing indirect effects in complex models. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 15(1), 23-51.
- Wynd, W.R., & Mager, J. (1989). The Business and Society Course: Does It Change Student Attitudes?. *Journal of Business Ethics*, 8(6), 487-491.
- Witkin, H. A., Dyk, R. B., Fattuson, H. F., Goodenough, D. R., & Karp, S. A. (1962). *Psychological differentiation: Studies of development*.
- Zhao, X., Lynch Jr, J. G., & Chen, Q. (2010). Reconsidering Baron and Kenny: Myths and truths about mediation analysis. *Journal of consumer research*, 37(2), 197-206.

Zouari, R. (2013). *La révélation des faits délictueux entre obligation et application: cas de la Tunisie*. Communication présentée au 34ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montréal (Canada).

ANNEXES

Extraits du questionnaire administré dans le cadre de l'expérimentation

1^{ère} partie

Situation 1 :

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

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

	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 audité 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 audité 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							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

	Pas du tout d'acc							Tout à fait d'acc						
	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.

Déclarez : Le commissaire aux comptes a-t-il révélé le fait délictueux de fraude fiscale ?

	Pas du							Tout à fait d'accord
	1	2	3	4	5	6	7	
1) La situation décrite ci-contre implique un dilemme	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	
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	
4) Les conséquences négatives causées par la décision prise par le commissaire aux comptes devraient être négligeables	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	
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	
7) La décision du commissaire aux comptes devrait causer des torts à très peu de personnes	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	
9) Dans le futur immédiat, la décision du commissaire aux comptes n'aura pas de conséquences négatives	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 !

Guide d'entretien

Introduction :

- ✓ Remercier pour la collaboration

- ✓ Garantir l'anonymat, expliquer que nous souhaiterions enregistrer l'entretien pour le retranscrire puis l'effacer, qu'une analyse des réponses sera effectuée afin de distinguer des thématiques communes aux différents entretiens, que des verbatim pourront être utilisés dans la thèse.

- ✓ Autorisation d'enregistrer

- ✓ Thématique de l'entretien : j'effectue une recherche sur les situations délicates de prise de décision par les auditeurs

- ✓ Présentation de l'interviewé : Parlez-moi de votre parcours professionnel (formation initiale, parcours entreprise et durée de l'expérience).

Partie 1 : centrage du sujet

Questions	Thèmes à aborder (relancer si besoin)
<p>1. Pouvez-vous me parler d'une situation d'audit qui vous a marqué, parce que la décision était difficile à prendre pour vous ?</p> <p>a. Est-ce que cette situation pouvait résulter du fait que plusieurs alternatives s'offraient à vous, certaines étant contraires à l'application stricte des règles professionnelles ?</p>	<p>Description précise de la situation de décision</p> <p>En quoi la situation posait problème ?</p> <p>Quels étaient les autres facteurs de prise de décision en concurrence avec les règles de déontologie ?</p> <p>Comment les avez-vous priorisés ?</p> <p>Qu'est-ce qui vous a motivé à prendre cette décision ?</p>
<p>2. Si on essaie de mesurer l'intensité du dilemme que vous venez de décrire sur une échelle de 1 à 7, quelle valeur lui donneriez-vous ?</p>	<p>Pour quelles raisons le dilemme était-il aussi fort ? (cf conséquences, les pairs, les personnes concernées, etc...)</p>

Partie 2 : Approfondissement

Questions	Thèmes à aborder (relancer si besoin)
3. Quelles définition donneriez-vous d'un dilemme éthique ?	
4. Comment expliquez-vous que dans une même situation de dilemme éthique, deux auditeurs ne réagiront pas nécessairement de la même façon ?	
5. Qu'est-ce qui vous a aidé à résoudre le dilemme que vous venez de me raconter?	
6. Dans le cadre de vos formations (initiales et continues) comment avez-vous été formé à l'éthique ?	<p>Quand ?</p> <p>Durée ?</p> <p>Contenu et méthodes pédagogiques ?</p>
7. Avec du recul, dans la situation de dilemme que vous m'avez racontée, comment pensez-vous que ces formations vous ont aidé ?	<p>Vous ont-elles aidé à comprendre que la situation comportait un dilemme éthique ?</p> <p>Pensez-vous qu'elles vous ont aidé à apprécier l'intensité du dilemme ?</p> <p>Comment pensez-vous qu'elles vous ont aidé à prioriser les valeurs en jeu dans la situation ?</p> <p>Comment ont-elles influencé votre motivation ?</p>
8. Comment ces formations pourraient-elles être améliorées pour mieux vous aider à résoudre les dilemmes auxquels vous êtes confronté ?	<p>Contenu ?</p> <p>Méthode pédagogique ?</p> <p>Fréquence ?</p>

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1. Niveaux de développement moral cognitif selon Kohlberg (1969).....	44
Tableau 2. Synthèse des cadres théoriques disponibles	66
Tableau 3. Synthèse des variables à expliquer (ou explicatives secondaires) et des propositions permettant de les mesurer.....	116
Tableau 4. Codage et mesure de la variable explicative et des variables à expliquer (ou explicatives secondaires).....	120
Tableau 5. Codage et mesure des variables de contrôle	122
Tableau 6. Le test de médiation de Baron et Kenny (1986).....	131
Tableau 7. Statistiques descriptives de l'échantillon.....	143
Tableau 8. Résultats de la régression linéaire relative à l'identification du problème éthique	147
Tableau 9. Résultats de la régression linéaire relative au jugement éthique	149
Tableau 10. Résultats de la régression linéaire relative à l'intention éthique	151
Tableau 11. Résultats de la régression linéaire relative à l'intensité morale.....	153
Tableau 12. Résultats du bootstrap : effet indirect de la formation sur le jugement éthique .	156
Tableau 13. Résultats du bootstrap : effet indirect de la formation sur l'intention éthique ...	158
Tableau 14. Effet total de la formation sur l'intention éthique.....	159
Tableau 15. Synthèse des résultats de l'expérimentation.....	161
Tableau 16. Caractéristiques de l'échantillon.....	166

LISTE DES FIGURES

Figure 1. Modèle de décision éthique de Rest (1986).....	48
Figure 2. Modèle de décision éthique de Trevino (1986)	53
Figure 3. Modèle de décision éthique de Hunt et Vitell (1986, 2006)	55
Figure 4. Modèle de décision éthique de Jones (1991).....	59
Figure 5. Modèle de décision éthique de Lampe et Finn (1992).....	63
Figure 6. Modèle de décision éthique de Beu et Buckley (2001)	64
Figure 7. Synthèse des hypothèses de recherche et des variables de contrôle (modèle de recherche).....	101
Figure 8. Effet médiateur de M	128
Figure 9. Modèle à tester.....	130
Figure 10. Modèle de médiations multiples en série de Hayes (2014)	134
Figure 11. Modèle à tester : un modèle à médiations multiples en série	135
Figure 12. Boîte à moustaches pour la variable IDENTIF.....	144
Figure 13. Résultats du modèle général	160