

Audit et développement moral cognitif

Christian PRAT dit HAURET*

Université Montesquieu Bordeaux 4

Classification JEL : M41

Correspondance :

IAE de Bordeaux

35 Place Pey Berland, 33076 Bordeaux Cedex,

E-mail : prat@montesquieu.u-bordeaux.fr

Résumé : Cette recherche présente la théorie du développement moral cognitif et ses apports à la compréhension des différents niveaux de sensibilité éthique des auditeurs confrontés à des situations professionnelles délicates. Tout d'abord, l'origine de la théorie (les travaux précurseurs de Piaget), les concepts (les différents niveaux pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel) et les limites seront développés. Ensuite, une analyse empirique sera menée dans le contexte français du commissariat aux comptes.

Mots clés : audit – sensibilité éthique – développement moral cognitif – defining issues test – indépendance.

Abstract : This research paper presents the theory of cognitive moral development and analyses its contribution to the understanding of different levels of ethical sensitivity among auditors when confronted with difficult situations in the workplace. First, the origins (Piaget's pioneering work), the concepts (the different pre-conventional, conventional and post-conventional levels), and the limits of the theory are developed. Second, an empirical study will be realized in the French audit context.

Key words : audit – ethical sensitivity – cognitive moral development – defining issues test – independence.

* L'auteur remercie vivement les deux rapporteurs pour leurs remarques et suggestions. L'auteur remercie la Fondation nationale de l'enseignement en gestion des entreprises (FNEGE) et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) d'avoir soutenu financièrement cette recherche.

Au cours de l'année 2002, les investisseurs sur les marchés financiers ont perdu confiance en la qualité de l'information comptable et financière diffusée par les entreprises selon les principes et normes comptables généralement admis. Si la responsabilité de l'établissement de comptes annuels fiables et réguliers revient aux dirigeants et aux administrateurs de toute entreprise, l'auditeur a été imposé par la loi pour contrôler et donner une assurance qualité sécurisant les « non-sachant » (actionnaires, salariés, investisseurs potentiels, banquiers, créanciers, débiteurs divers).

La chute du cabinet Arthur Andersen, un des *Big Five*, précipitée par la faillite du courtier Enron dont il était l'auditeur légal, conduit à s'interroger sur la qualité des travaux menés par les auditeurs. Les deux piliers d'un audit réussi sont la compétence (l'expertise technique) et l'indépendance (la capacité de l'auditeur à affirmer son opinion dans son rapport quelles que soient les pressions qu'il pourrait subir de la part des préparateurs des comptes et des dirigeants des sociétés auditées). La grossièreté de l'artifice comptable (activation de charges) dans l'affaire World-com et la destruction des documents et feuilles de travail des auditeurs par les auditeurs eux-mêmes dans l'affaire Enron laisse entrevoir que la principale difficulté rencontrée par les auditeurs n'est pas celle de la compétence mais principalement la sauvegarde de leur indépendance.

La profession d'audit est à la fois monopolistique et auto-réglémentée. Or, il existe, comme dans toute activité humaine, le risque que les professionnels comptables abusent de leur monopole et privilégient avant tout leur propre intérêt lorsqu'ils sont en situation conflictuelle avec un client. La concurrence au sein de la profession comptable étant de plus en plus vive, l'intérêt personnel de l'auditeur peut primer sur la mission de service public qu'il doit réaliser. Gage de la confiance accordée par les tiers aux comptes présentés, un niveau éthique élevé des auditeurs légaux s'impose par opposition à tout comportement opportuniste qui les conduirait à privilégier leur intérêt personnel (affectif, financier ou réputationnel) au détriment de l'émission d'une opinion de qualité. Mais définir l'éthique n'est pas chose aisée, car les frontières de ce concept doivent être définies par rapport à la morale ou à la déontologie. Pesqueux (2000, p. 669) considère que la morale s'étudie dans un univers de réflexion transcendant et universel (Platon, Kant) alors que l'éthique s'étudie dans un univers de réflexion contingent (Aristote, les stoïciens). Quant à la déontologie, il s'agit

d'une éthique appliquée à un domaine professionnel spécifique (déontologie comptable, déontologie médicale). En France, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a imposé à ses membres l'application d'un code de déontologie professionnelle qui précise les principales normes de comportement à appliquer par les auditeurs au cours de leurs missions.

L'objet de l'article est d'apporter un éclairage sur le comportement des auditeurs confrontés à des dilemmes éthiques à travers le cadre théorique du développement moral cognitif. La théorie du développement moral cognitif a été développée par Kohlberg (1969), dans le prolongement des travaux de Piaget sur le développement psychologique de l'enfant, pour analyser le niveau de sensibilité éthique d'un individu et sa possible évolution. Le terme de moralité étant considéré dans cette approche comme équivalent à celui d'éthique, les deux termes seront utilisés indistinctement dans l'article.

Après la présentation du cadre d'analyse de la théorie du développement moral cognitif (origine de la théorie, concepts principaux, instruments de mesure), une analyse empirique de la relation entre l'indépendance et le niveau de développement moral cognitif des auditeurs sera présentée dans le contexte français du commissariat aux comptes.

1. Le développement moral cognitif : un cadre d'analyse du niveau de sensibilité éthique de l'auditeur

1.1. L'origine de la théorie : les travaux précurseurs de Piaget sur le développement moral

Piaget (2000) fut le pionnier de la recherche sur le développement moral en étudiant celui de l'enfant. L'idée maîtresse de Piaget est l'évolution de la moralité au cours du temps. Au début de sa vie, l'enfant adopte la moralité de la contrainte imposée par l'adulte pour, au fur et à mesure de la compréhension du monde qui l'entoure, intégrer une moralité de la coopération.

Être en croissance, l'enfant dépend fortement de son environnement social dont il apprend les normes. La société lui impose des normes sociales auxquelles il doit se conformer. En interdépendance affective vis-à-vis de la communauté, l'enfant adopte un comportement miméti-

que qui lui permet de se situer par rapport aux autres. Freud a mis en évidence cette interdépendance affective, un « surmoi » qui consiste en l'intériorisation des interdits, permettant de mettre en lumière la racine des règles et des contraintes.

Le sentiment d'obligation est particulièrement présent chez l'enfant qui est subordonné à deux conditions : l'intervention de consignes données de l'extérieur et leur acceptation ce qui suppose une conscience de leur importance. Un respect unilatéral de l'enfant vers l'adulte est le moteur de la moralité de la contrainte. L'enfant accepte de répondre à un certain nombre d'ordres de l'adulte quelles que soient les circonstances. Le bien est ce qui est conforme aux ordres reçus, le mal est de ne pas les accepter. L'intention intervient peu et la responsabilité est entièrement objective. Or, l'enfant est en contact permanent avec les autres. Face aux autres enfants qui ont le même pouvoir que lui, il a besoin d'une certaine forme de souplesse pour négocier et coordonner les projets, résoudre les désaccords, créer et renforcer les règles. L'enfant devient progressivement apte à la coopération qui est un rapport distinct de la contrainte en ce qu'il suppose une réciprocité entre les individus sachant différencier les points de vue. Au cours de son expérience sociale, l'enfant se rend progressivement compte que les règles sociales peuvent être utilisées comme des outils pour coordonner l'activité sociale, que les accords de coopération peuvent conduire à des objectifs validés mutuellement, que les contrats sont obligatoires car chaque participant souhaite bénéficier de la coopération. Il découvre ainsi les possibilités et les conditions d'une coopération qui n'est pas motivée par le respect unilatéral, mais par le respect mutuel des participants les uns pour les autres et par leur solidarité en coordonnant leur activité pour un bénéfice mutuel. L'interaction serait primordiale pour le développement d'un individu.

Piaget considère la moralité de la coopération comme plus équilibrée que celle de la contrainte et la décrit comme l'équilibre entre les individus au sein de la société, de telle façon que les individus s'ajustent les uns aux autres selon des règles qui équilibrent les bénéfices et les contraintes nés de la coopération. Un système social est considéré comme acceptable, si ses règles créent un équilibre entre les participants et à condition que le système soit perçu comme juste afin que les participants le défendent et en acceptent les règles.

1.2. Le cadre théorique du développement moral cognitif

Dans le prolongement des travaux de Piaget sur le développement moral, Kohlberg (1969) a développé la théorie du développement moral cognitif qui tente d'expliquer le cadre cognitif sous-jacent à la prise de décision individuelle dans le contexte d'un problème éthique.

Son étude a porté sur le processus par lequel un individu raisonne pour agir selon des principes éthiques librement choisis. Sa démarche a été de tenter de comprendre les processus de raisonnement qu'un individu suit lorsqu'il résout un dilemme éthique. Les jugements éthiques sont conceptualisés comme une série de stades de développement moral cognitif, les individus évoluant à travers les différents niveaux selon une progression séquentielle et irréversible.

Le modèle séquentiel de Kohlberg est composé d'une suite de trois niveaux qualitativement différents de développement moral cognitif individuel : les stades pré-conventionnel, conventionnel et post-conventionnel. Chaque stade est composé de deux sous-stades, avec un second qui est plus avancé dans le processus d'évolution que le premier.

Au niveau pré-conventionnel, un individu est concerné par les conséquences concrètes de ses actes, en particulier les récompenses et les punitions, et par son propre intérêt immédiat. Les règles et les attentes sont extérieures à l'individu. Le sous-stade 1, celui de l'obéissance, se caractérise par la volonté de l'individu d'éviter toute punition et de respecter les règles par peur des sanctions. L'individu a un point de vue égocentrique et ne prend jamais en compte les intérêts des autres dans sa prise de décision. Au sous-stade 2, celui de l'individualisme, tout individu ne suit des règles que si elles sont dans son propre intérêt immédiat.

Au niveau conventionnel, la personne choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société ou d'une partie de la population telle que la famille ou le groupe des pairs pour un professionnel. Le sous-stade 3 est celui des relations et des attentes mutuelles de l'individu en relation avec autrui. Les décisions éthiques sont fondées sur les décisions attendues par les personnes proches. L'individu, qui a le désir de conserver les règles et l'autorité existante, veut avoir une bonne image aux yeux des autres et fait ce que les gens attendent pour être reconnu comme quelqu'un de respectable. Le sous-stade 4 est celui de la conscience du système social. L'individu accom-

plit complètement ses devoirs et obligations pour permettre au système de fonctionner. Il agit pour contribuer au bien de la société, du groupe et de l'institution.

Au niveau post-conventionnel, le comportement de l'individu est guidé par des principes et des valeurs universelles. Le sous-stade 5, orienté vers la société, est celui du contrat social, de l'utilité et du respect des droits individuels. Il se caractérise par un sens de l'obligation envers la loi qui est à la base du contrat social au service du bien-être de tous, tout en respectant les droits de l'ensemble des membres de la société. L'individu respecte les règles car elles font partie du contrat social. Le sous-stade 6 correspond aux principes éthiques universels librement choisis par l'individu. Les lois et les accords sociaux sont valides lorsqu'ils sont fondés sur les principes universels de justice tels que l'égalité des droits et le respect de la dignité des êtres humains. Au sous-stade 6 du niveau post-conventionnel, si les lois violaient ces principes universels, tout individu agirait en fonction de ses propres principes. Ce dernier niveau implique la possibilité de se mouvoir au-delà des règles pour décider quand elles ne doivent plus être respectées parce qu'un besoin de justice l'exige.

1.3. *L'instrument de mesure : le Defining Issues Test*

À partir de la théorie séquentielle du développement moral cognitif, Rest (1979) a construit un instrument de mesure psychométrique qui permet d'évaluer le niveau de raisonnement éthique d'un individu : le *Defining Issues Test* (DIT). Il s'agit d'un questionnaire auto-administré qui a été construit à partir d'entretiens approfondis et des travaux de Kohlberg.

Le questionnaire est composé dans sa version complète de six problèmes éthiques face auxquels l'interviewé doit donner son avis et indiquer le degré d'importance qu'il accorde à un ensemble de concepts énoncés lors de sa prise de décision.

Le DIT repose sur l'idée que les personnes dont les niveaux de développement moral cognitif sont différents interprètent les dilemmes moraux de manière différente.

Le premier dilemme éthique, intitulé Heinz et le médicament, présente une situation où un époux, dont le conjoint est mourant, n'a pas les moyens financiers d'acheter à un pharmacien un médicament miracle mais onéreux. Dans le questionnaire, il est demandé à la personne

interviewé s'il doit voler le médicament mais également de hiérarchiser l'importance dans sa prise de décision de douze commentaires ou questions. Ces derniers traitent notamment du respect de la loi, du risque de mourir ou d'être emprisonné en cas de vol, du respect des droits du pharmacien, de l'exigence de la vie par rapport à la mort, de la hiérarchie des valeurs, des droits fondamentaux de l'individu ou de la cupidité du pharmacien.

Le deuxième dilemme éthique, intitulé le fugitif, présente une situation où un ancien évadé de prison est découvert par son ancienne voisine huit ans après l'évasion. Entre-temps, le fugitif s'est racheté une conduite en montant sa propre affaire et en consacrant la plus grande part de ses bénéfices à des œuvres de charité. Il est demandé aux personnes interrogées si la voisine doit dénoncer le fugitif pour le renvoyer en prison. Les douze affirmations ou interrogations évoquent les notions de pardon, de l'obligation d'être jugé, de la répression, du paiement de la dette à la société, de l'utilité des prisons, de l'équité vis-à-vis des autres prisonniers, de la dénonciation et de l'incarcération.

Le troisième dilemme éthique, intitulé le journal, présente une situation où l'autorisation de la publication d'un journal au sein d'un établissement est remise en cause par le proviseur à la suite de pressions exercées par les parents mécontents de l'agitation et de l'esprit revendicatif qui en résultent. Il est demandé aux personnes interrogées si le proviseur doit mettre fin à la publication du journal. Les douze affirmations ou interrogations traitent de la responsabilité du proviseur par rapport aux étudiants et aux parents, de la promesse faite, du niveau de réaction des étudiants, de la confiance, de la liberté de diriger, de la loyauté, de l'influence des parents ou des conséquences des idées publiées sur la vie de la communauté lycéenne.

Le quatrième dilemme éthique, intitulé le dilemme du médecin, présente une situation d'euthanasie. Un patient, dont l'espérance de vie est limitée à six mois et qui se trouve dans une situation de grande souffrance, demande à son médecin de lui administrer une dose mortelle de morphine. Il est demandé aux personnes interrogées si le médecin doit lui administrer la dose mortelle et également de hiérarchiser douze affirmations ou interrogations. Elles traitent des volontés de la famille, du respect des lois par le médecin, de leur utilité, de la simulation de l'acte en accident, du droit de l'État à obliger les gens à vivre, de la place de la mort par rapport aux valeurs morales, du pouvoir de Dieu ou de la société.

Le cinquième dilemme, intitulé Durand, traite d'une discrimination raciale lors d'une décision d'embauche. Un garage refuse d'embaucher un mécanicien compétent pour des questions raciales (crainte de perte de clients).

Quant au sixième dilemme éthique, intitulé l'occupation de l'université par les étudiants, il traite du refus d'étudiants de suivre des cours obligatoires de préparation militaire dans le cadre de leur année universitaire. Le président les ayant imposés, les étudiants décident d'occuper les locaux de l'université. Il est demandé aux personnes interrogées de donner leur avis sur l'occupation des bâtiments. Elles doivent également se prononcer sur douze affirmations et interrogations (droits des étudiants à occuper les locaux, sens de la responsabilité, prérogatives du président en opposition aux professeurs, respect des principes de justice, hiérarchie entre les principes des étudiants et le respect des lois, respect des décisions de l'université).

Le traitement du questionnaire donne lieu au calcul d'un P score variant entre 0 et 95 et qui traduit une augmentation croissante du niveau de développement moral cognitif du niveau pré-conventionnel vers le niveau post-conventionnel. Selon les travaux de Rest, si le P score est inférieur à 27, l'individu est au niveau pré-conventionnel de développement moral cognitif. S'il est compris entre 27 et 41, l'individu est au niveau conventionnel. Enfin, s'il est supérieur à 41, le niveau de développement moral cognitif est post-conventionnel.

2. Indépendance et niveau de développement moral cognitif de l'auditeur : une analyse empirique menée dans le contexte français du commissariat aux comptes

Condition nécessaire à l'expression d'une opinion d'audit de qualité, l'indépendance est la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable ou financière. Mais, engagé dans une relation client-fournisseur avec la société contrôlée car rémunéré par cette dernière, l'auditeur peut être confronté à un dilemme éthique s'il doit choisir entre l'émission d'une opinion sincère et la poursuite de la relation d'affaires.

Une analyse empirique de la sensibilité éthique des commissaires aux comptes français, confrontés à des situations délicates a été effectuée à travers le prisme de la théorie du développement moral cognitif.

2.1. Population interrogée et situations d'audit analysées

Les données ont été recueillies sous la forme d'un questionnaire auto-administré et adressé à 553 commissaires aux comptes (l'ensemble des commissaires aux comptes de la Compagnie régionale de Bordeaux et cent associés des « *Big Five* »).

Les recherches dans le domaine de l'audit distinguent habituellement trois types de cabinets : les cabinets internationaux (les *Big Five*), les cabinets nationaux et les cabinets internationaux situés à Paris. La problématique de l'indépendance concerne tous les commissaires aux comptes et ceci, quels que soient la taille de leur cabinet et leur nombre de mandats. Il a semblé plus réaliste de segmenter la population en choisissant une compagnie régionale dont les membres sont dans l'absolu représentatifs des membres de la population ainsi que les associés des cabinets internationaux inscrits principalement aux compagnies régionales de Paris et de Versailles.

Le nombre de réponses exploitables a été de 152, soit 25,4 % de la population interrogée. Onze questionnaires ont été exclus de l'analyse, car des questions filtres insérées dans le questionnaire relatif au niveau de développement moral cognitif ont permis de s'assurer de l'absence de validité des réponses faites par les personnes interrogées.

2.2. Mesure du niveau d'indépendance des auditeurs

2.2.1. Les situations d'audit

L'indépendance a été mesurée sur quatre situations d'audit construites à partir de carnets de bord tenus par six commissaires aux comptes en exercice qui ont hésité au cours de leurs missions à appliquer les règles comptables recommandées ou normées. L'ensemble des décisions d'audit a été construit en créant un contexte autour d'une application stricte de la règle mais susceptible d'avoir pour conséquence un non-respect de la dite règle.

La première décision d'audit est relative à l'absence de comptabilisation de factures d'achats dans le compte de résultat (seuil de signification dépassé) et à la faiblesse de la procédure achats.

Dans la deuxième situation d'audit, une entreprise de bâtiment ne respecte pas la règle fiscale de déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée sur des achats de sous-traitance de prestations de services. La taxe sur la valeur ajoutée est récupérée à la date de réception de la facture d'achat au lieu de la date de paiement. Par conséquent, la situation active et passive de la société s'en trouve modifiée. Les disponibilités de l'entreprise, qui s'élevaient au 31 décembre à 457 347 €, auraient dû être égales à 60 980 € avec pour contrepartie une diminution des dettes fiscales. Cette situation crée deux problèmes au commissaire aux comptes : d'une part, la situation de trésorerie est fautive et majorée au 31 décembre, d'autre part, la question de la révélation des faits délictueux se pose (délit de fraude fiscale correspondant à une récupération anticipée de la taxe sur la valeur ajoutée déductible). Le commissaire aux comptes peut être partagé sur la décision à prendre, car la situation financière de l'entreprise est globalement bonne : le résultat est bénéficiaire et après correction de l'incidence comptable de la récupération de la taxe sur la valeur ajoutée par anticipation, le solde de trésorerie reste positif. Par ailleurs, le non-respect de cette règle fiscale n'a d'incidence ni sur le montant du résultat, ni sur celui des capitaux propres.

La troisième décision d'audit présente le contexte d'une entreprise en très bonne santé financière (excellente rentabilité nette de 16 %, faible endettement global de 50 %, 75 % de l'actif est constitué des valeurs mobilières de placement) mais qui ne respecte pas les règles dérogatoires du plan comptable général qui permettent d'immobiliser les frais de recherche et de développement. Un doute existe sur les sérieuses chances de réussite commerciale des frais engagés. Néanmoins, la situation d'audit précise que l'entreprise ne présente pas de risque de distribution de dividendes fictifs (absence de distribution), de remise en cause de la continuité de l'exploitation (excellente santé financière), ou de risque fiscal (impôt majoré à la suite de la comptabilisation de la production immobilisée).

Quant à la quatrième décision d'audit, elle amène le commissaire aux comptes à s'interroger sur une éventuelle révélation de faits délictueux. Le dirigeant de l'entreprise auditée révèle au commissaire aux comptes avoir prélevé 76 225 € sur les comptes bancaires de sa société

pour aider financièrement son frère dont l'entreprise au bord du dépôt du bilan doit faire face à de grosses difficultés financières. Il commet un abus de biens sociaux lié au montant débiteur de son compte courant. Mais, conscient de ne pas respecter la loi, le dirigeant fautif décide de vendre un bien immobilier personnel ce qui lui permet de rembourser la somme empruntée. La situation est donc régularisée : son compte courant d'associé présente un solde nul en fin d'année. Une application stricte de la loi et de la doctrine relatives à la révélation des faits délictueux devrait avoir pour conséquence la révélation de l'abus de biens sociaux dans la mesure où le fait délictueux est délibéré et significatif. *A contrario*, cette situation pose un dilemme éthique au commissaire aux comptes. En effet, la situation a été régularisée en cours d'année et les conséquences sociétales de la révélation pourraient se révéler plus préjudiciables que la non-révélation. Par ailleurs, on peut supposer qu'en cas de révélation, le mandat du commissaire aux comptes ne serait pas renouvelé à son échéance.

2.2.2. Des niveaux d'indépendance hétérogènes

Les réponses obtenues aux quatre décisions d'audit sont les suivantes :

• décision d'audit n° 1

pas du tout d'accord avec la décision du CAC					tout à fait d'accord avec la décision du CAC	
1	2	3	4	5	6	7
27	21	29	12	17	20	15
nombre de réponses						

• décision d'audit n° 2

pas du tout d'accord avec la décision du CAC					tout à fait d'accord avec la décision du CAC	
1	2	3	4	5	6	7
33	29	20	11	17	15	16
nombre de réponses						

• décision d'audit n° 3

pas du tout d'accord avec la décision du CAC					tout à fait d'accord avec la décision du CAC	
1	2	3	4	5	6	7
33	27	23	11	21	15	11
nombre de réponses						

• décision d'audit n° 4

pas du tout d'accord avec la décision du CAC					tout à fait d'accord avec la décision du CAC	
1	2	3	4	5	6	7
23	23	30	13	9	15	28
nombre de réponses						

Un des premiers résultats de la recherche est l'hétérogénéité des réponses obtenues aux différentes situations. La diversité des réponses conforte les situations d'audit construites car bien que soumis à un corps de normes professionnelles identiques, les commissaires aux comptes ont apporté des réponses différentes. Les commissaires aux comptes devant se prononcer par rapport à une situation vécue par un de leurs confrères, on peut supposer que des facteurs psychologiques interfèrent dans leur prise de décision. Par exemple, pour la décision d'audit n° 2, 33 commissaires aux comptes interrogés ne sont pas du tout d'accord avec la décision prise alors que 16 commissaires aux comptes sont tout à fait d'accord. Quant à la décision d'audit n° 4, si 28 auditeurs sont d'accord avec la décision du commissaire aux comptes, 23 sont en complet désaccord.

Le score d'indépendance a été calculé à partir d'une application stricte de la loi et de la doctrine professionnelle. Le score maximum a été attribué à ceux qui ont été en désaccord avec le commissaire aux comptes dans la première situation d'audit (refus de l'acceptation de comptabilisation de la dette fournisseurs, refus de la récupération par anticipation de la TVA, refus de la comptabilisation des frais de recherche et de développement à l'actif) et qui, dans la quatrième situation, sont en désaccord avec le commissaire aux comptes qui a décidé de ne pas révéler l'abus de biens sociaux. Sept points étant donnés au niveau le plus élevé et un point au niveau le plus faible pour chaque

décision, un score de 4 à 28 a été attribué à chaque répondant pour mesurer son niveau d'indépendance.

La recherche a mis en évidence que 15,8 % des auditeurs interrogés ont un niveau d'indépendance élevé (score supérieur à 20), 26,9 % des auditeurs ont un niveau d'indépendance faible (score compris entre 4 et 11) et 57,2 % des auditeurs ont un niveau d'indépendance moyen (score compris entre 12 et 20). Le score moyen obtenu est de 14,2.

Tableau 1 – Niveau d'indépendance des auditeurs français

Classe	Score	Niveau d'indépendance	Nombre d'auditeurs (%)
1	> 20	Fort	24 (15,8 %)
2	12 < x < 20	Moyen	87 (57,2 %)
3	4 < x < 11	Faible	41 (26,9 %)
Total			152

2.3. Mesure du niveau de sensibilité éthique

Le niveau de développement moral cognitif a été mesuré par le test DIT (*Defining Issues Test*) élaboré au Centre du Développement Humain de l'Université du Minnesota. Les commissaires aux comptes interrogés ont répondu aux six histoires courtes qui représentent des situations-types habituellement reconnues par des individus ayant des niveaux différents de développement moral cognitif. Leur niveau mesuré par le P score peut varier de 0 à 95.

2.3.1. Le niveau de développement moral cognitif des auditeurs français

Sur la population étudiée, 28 % des auditeurs ont un niveau de développement moral cognitif pré-conventionnel (37 auditeurs), 42 % ont un niveau conventionnel (57 auditeurs) et 30 % ont un niveau post-conventionnel (40 auditeurs).

Tableau 2 – Niveau de développement moral cognitif des auditeurs français

Groupe	Niveau	Montant du P score	Nombre d'auditeurs
1	Pré-conventionnel	< 27	37 (28 %)
2	Conventionnel	27 < x < 41	57 (42 %)
3	Post-conventionnel	x > 41	40 (30 %)
Total			134
<i>DIT moyen : P score = 34,1</i>			
<i>DIT le plus faible : P score = 5</i>			
<i>DIT le plus élevé : P score = 64,5</i>			

Le P score moyen de l'ensemble des auditeurs français interrogés est de 34,1 ce qui traduit un niveau de développement moral cognitif conventionnel. Les résultats sont très proches de ceux obtenus par Ponemon aux États-Unis (1992). Le P score moyen obtenu par ce dernier sur une population de 78 associés de cabinets d'audit s'est élevé à 32,1. De plus, les résultats obtenus mettent en évidence que 42 % des auditeurs français ont un niveau conventionnel de raisonnement éthique (45 % dans la recherche de Ponemon). Dans une deuxième étude portant sur des associés de cabinets d'audit, Ponemon et Gabhart (1990) ont obtenu un P score moyen de 32,6. Le résultat obtenu est également très proche de ceux obtenus par Windsor et Ashkanasy (1995) lors d'une première étude (P = 37,6, p 709) et lors d'une deuxième étude en 1996 (P = 37,8) sur une population d'auditeurs australiens, par Armstrong (1987) (P = 38,5) et Ponemon (1990) sur une autre population d'auditeurs américains. Quant à Tsui et Gul (1996), ils ont obtenu un P score moyen de 29,9 pour des auditeurs de Hong Kong.

Tableau 3 – Niveau de développement moral cognitif des auditeurs : une comparaison internationale

Auteurs des recherches	Pays	P score
Armstrong (1987)	États-Unis	38,5
Ponemon (1990)	États-Unis	38,1
Windsor et Ashkanasy (1996)	Australie	37,8
Windsor et Ashkanasy (1995)	Australie	37,6
Ponemon et Gabhart (1990)	États-Unis	32,6
Ponemon (1992)	États-Unis	32,1
Windsor et Ashkanasy (1995)	Australie	30,6
Tsui et Gul (1996)	Hong Kong	29,9

2.3.2. Le niveau éthique de l'auditeur indépendant

La recherche menée a consisté à analyser le niveau de développement moral cognitif des auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé.

Une analyse de variance univariée a été effectuée pour étudier la relation entre le niveau de développement moral cognitif de l'auditeur et son niveau d'indépendance.

L'analyse des données a mis en évidence que les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé sont ceux qui ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel.

Le tableau 4, présenté ci-dessous, montre que, pour un seuil de signification de 5 %, il existe un effet du niveau de développement moral cognitif (mesuré par le P score du DIT) sur l'interaction de la décision d'audit n° 2 relative au faux bilan (DFAUBIL) et de la décision d'audit n° 4 relative à la révélation des fait délictueux (FDELIT).

Tableau 4 – Variable dépendante : P score (DIT)

Source	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
(DFAUBIL*FDELIT)	1 711,201	4	427,8	2,597	0,042

Lexique : DFAUBIL : situation relative au non respect de la règle de récupération de la TVA déductible
FDELIT : situation relative à la révélation des faits délictueux

Les décisions d'audit n° 2 et n° 4 posent un dilemme éthique à l'auditeur car dans les deux cas, les tiers et parties prenantes dans le cadre de la gouvernance de l'entreprise n'ont pas subi de préjudice et n'ont pas été lésés. Au contraire, le refus de certifier les comptes ou la révélation du fait délictueux peut porter préjudice à l'entreprise (image de marque ternie, réputation, perte de confiance des salariés et des tiers). Ce résultat permet de renforcer l'utilité de la mise en place dans certaines régions françaises d'une commission mixte composée de membres de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes et de procureurs de la République. En cas de doute, tout commissaire aux comptes peut saisir la commission et l'interroger sur le bien-fondé et la nécessité d'effectuer la révélation.

Le tableau 5, issu d'une analyse de variance univariée, présente la relation entre le niveau d'indépendance de l'auditeur (colonne 1a et 1b) et le niveau de développement moral cognitif mesuré par le P score (colonne 2). Au cours de l'analyse des données, les auditeurs ont été classés en trois catégories selon un degré croissant de niveau d'indépendance. L'objet de notre recherche étant d'identifier le profil psychologique des auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé, les colonnes (1a) et (1b) regroupent les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus fort (classe 3) aux décisions d'audit n° 2 et n° 4.

Tableau 5 – *Relation entre un niveau élevé d'indépendance de l'auditeur sur les situations d'audit n° 2 et n° 4 et le niveau de développement moral cognitif mesuré par le P score*

Variable dépendante : P score

Niveau d'indépendance des auditeurs sur la situation d'audit n° 2 DFAUBIL (1a)	Niveau d'indépendance des auditeurs sur la situation d'audit n° 4 FDELIT (1b)	Niveau moyen de développement moral cognitif P SCORE (2)	Intervalle de confiance à 95 %	
			Limite inférieure	Limite supérieure
3	3	29,4	20,6	38,1

L'analyse de variance univariée met en évidence que les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé, l'indépendance étant définie comme l'application stricte de la loi et de la doctrine professionnelle, ont un niveau de développement moral cognitif moyen de 29,4 qui peut évoluer selon les auditeurs entre une limite inférieure de 20,6 et une limite supérieure de 38,1. En moyenne, les auditeurs qui sont les plus indépendants ont donc un niveau de développement moral cognitif conventionnel. Le résultat obtenu est conforme à celui obtenu par Sweeney et Roberts (1997) qui ont montré que les auditeurs dont le niveau de développement moral est conventionnel sont ceux qui ont le niveau d'indépendance le plus fort et qui sont le plus soucieux des règles comptables.

Ponemon et Gabhart (1990) ont également montré que les auditeurs qui raisonnent au niveau conventionnel sont ceux qui ont les positions les plus strictes en matière de respect des normes d'indépendance. Ces auditeurs sont socialisés dans le sens d'une stricte adhésion aux normes d'indépendance et sont moins sensibles à la dimension éthique d'un problème qui ne fait pas partie des normes professionnelles. En fondant leurs décisions uniquement sur les règles professionnelles pour résoudre des situations difficiles et complexes, ces auditeurs peuvent manquer de sensibilité pour identifier clairement les dilemmes éthiques et les conséquences potentielles de leurs décisions.

Les auditeurs sont soucieux d'accomplir complètement leurs devoirs et leurs obligations de façon à assurer la pérennité de leur activité professionnelle et à jouer leur rôle en fonction des devoirs et des obligations qui leur ont été imposés. Ils considèrent qu'il ne leur appartient pas de s'interroger sur la nature et le bien-fondé de leurs obligations. Le niveau conventionnel se caractérise par un comportement cohérent de l'auditeur avec le groupe de ses pairs et les attentes d'une grande partie de la société.

2.4. Les limites de la recherche

La théorie du développement moral cognitif et son instrument psychométrique (DIT) se limitent aux cognitions, c'est-à-dire à ce que pensent les individus des dilemmes moraux. Ils ne mesurent pas les comportements qui correspondent à ce que les gens décident véritablement de faire dans une situation décisionnelle particulière. La relation entre le jugement moral et l'action morale n'est pas clairement dé-

finie. Kohlberg (1969) reconnaît que le jugement moral est une condition nécessaire mais pas suffisante pour qu'un comportement moral tel que l'honnêteté, l'altruisme ou la résistance à la tentation soit adopté. Le modèle de Kohlberg ne traite pas des actions qu'un individu va entreprendre mais de son raisonnement pour entreprendre telle ou telle action. Néanmoins selon Blasi (1980), il existerait une corrélation entre le raisonnement moral et l'action morale. Les individus ayant un niveau élevé de développement moral auraient plus de chance de résister à la pression d'adopter le même comportement que les autres.

Une deuxième critique adressée est l'irréversibilité de la progression dans les différents stades de développement moral. Selon la théorie, un individu qui progresse du niveau pré-conventionnel au niveau conventionnel n'apprécierait plus de situations de manière pré-conventionnelle tout comme un individu qui progresserait du niveau conventionnel vers le niveau post-conventionnel n'apprécierait plus de situations au niveau conventionnel. Le développement moral est à la fois cognitif dans la mesure où il essaie d'expliquer la manière dont une personne progresse et séquentiel dans la mesure où la progression se fait de manière ordonnée du niveau le plus bas (niveau pré-conventionnel) vers éventuellement le plus haut (niveau post-conventionnel). Par ailleurs, la recherche pourrait être complétée par une analyse des raisons qui motivent l'absence de révélation du fait délictueux présenté dans la situation d'audit n° 4.

Conclusion

L'éthique revêt une importance particulière dans le champ des sciences comptables compte tenu du rôle de garant de la qualité de l'information comptable et financière joué par les professionnels comptables. La théorie du développement moral cognitif peut permettre d'appréhender le niveau de développement moral des experts comptables, des auditeurs et de leurs équipes qui sont souvent confrontés à des dilemmes éthiques au cours de leurs missions.

L'analyse empirique menée dans le contexte du commissariat aux comptes en France a mis en exergue que les auditeurs les plus indépendants ont une sensibilité éthique au niveau conventionnel selon la théorie du développement moral cognitif.

De nombreuses voies de recherches peuvent être explorées en France en utilisant la théorie du développement moral cognitif. Le niveau de développement moral des membres des équipes d'audit françaises par comparaison avec celui des auditeurs anglo-saxons peut être étudié. On peut également s'interroger sur la relation entre le niveau de développement moral et la culture organisationnelle des cabinets ou sur la possibilité par la formation de permettre une évolution plus rapide vers des niveaux de développement moral plus élevés, si besoin est.

Enfin, une question majeure émerge : peut-on améliorer le niveau de développement moral pour garantir une indépendance toujours plus forte et ceci pour d'une part, rassurer les acteurs de la communauté financière, d'autre part, renforcer la pérennité des missions des auditeurs et des professionnels comptables libéraux ?

Bibliographie

- Armstrong M.B. (1987), « Moral Development and Accounting Education », *Journal of Accounting Education*, Spring, p. 27-43.
- Blasi A. (1980), « Bridging Moral Cognition and Moral Action : A Critical Review Of The Litterature », *Psychological Bulletin*, vol. 88, n° 1, p. 1-45.
- Kohlberg L. (1969), « Stage and Sequence : The Cognitive Developmental Approach to Socialization » ; in D.A. Goslin (ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research*, Rand McNally, p. 347-380.
- Lampe J.C. et Finn D.W. (1992), « A Model of Auditors' Ethical Decision Processes », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, Supplement 1992, p. 33-59.
- Pesqueux Y. (2000), « Éthique et comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Paris, Économica, p. 669-678.
- Piaget J. (2000), *Le jugement moral de l'enfant*, Presse Universitaire de France.
- Ponemon L.A. (1990), « Ethical Judgments in Accounting : A Cognitive Developmental Perspective », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 1, p. 191-215.
- Ponemon L.A. (1992), « Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 3/4, p. 239-258.

Ponemon L.A et Gabhart D.R. (1990), « Auditor Independence Judgments : A Cognitive Developmental Model and Experimental Evidence », *Contemporary Accounting Research*, p. 227-251.

Rest J. (1979), *Development in Judging Moral Issues*, University of Minnesota Press.

Sweeney J.T. et Roberts R.W. (1997), « Cognitive Moral Development and Auditor Independence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 3/4, p. 337-352.

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*, vol. 21, n° 1, p. 41-51.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1995), « The Effect of Client Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 7/8, p. 701-720.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1996), « Auditor Independence Decision Making : The Role of Organizational Culture Perceptions », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, Supplement 1996, p. 80-97.