TRAITEMENT DU CONCEPT DE TRANSVERSALITE DANS LES DISPOSITIFS ABC/ABM : REFLEXIONS TIREES D'UNE RECHERCHE INTERVENTION

Elisabeth Bertin

▶ **To cite this version:**

Elisabeth Bertin. TRAITEMENT DU CONCEPT DE TRANSVERSALITE DANS LES DISPOSITIFS ABC/ABM : REFLEXIONS TIREES D'UNE RECHERCHE INTERVENTION. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584441

HAL Id: halshs-00584441
https://shs.hal.science/halshs-00584441

Submitted on 20 Apr 2011

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.

LA FORMATION A L'AUDIT : DETERMINANTS, CONTENU ET VOIES DE RECHERCHE

Elisabeth BERTIN
Maître de conférences à l'I.A.E – Université de TOURS
Institut d'Administration des Entreprises
50, avenue Jean Portalis
B.P. 0607
37 206 TOURS CEDEX 03
Tél. : 0247361009 - Mél. : bertin@droit.univ-tours.fr

Résumé
A la lumière des principaux résultats de la recherche comportementale en audit et prenant en considération les défis que la profession doit relever aujourd'hui, le présent papier propose de développer de façon urgente un programme de formation visant à développer la pensée critique et une attitude éthique chez les futurs auditeurs.
Mots clés : Audit - jugement - comportement - formation - éthique - cognition - communication - métacognition - internationalisation - nouvelles technologies

Abstract
In the light of behavioural research in auditing and challenges due to changes in the accounting and auditing environment and the enlargement of scope of statutory audit, this paper serve as a vehicle to organise discussions on an educational design in audit, that should develop critical thinking and ethical reasoning.
Keywords : Audit - judgement - behaviour - education – ethics - cognition - communication - metacognition - internationalisation - new technologies

Introduction

La profession de l'audit[1] fait face à de nouveaux enjeux liés à l'internationalisation des affaires, au développement rapide des technologies de l'information et à l'accroissement du rôle de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise. Ces évolutions rendent plus complexe la fonction d'audit et entraînent une remise en cause du positionnement par rapport au métier de base. D'une part, l'audit est un processus de jugement faisant intervenir de plus en plus d'informations qualitatives et ambiguës. Les évolutions récentes ont pour effet d'accroître la subtilité cognitive du jugement en audit. D'autre part, l'élargissement du portefeuille d'activités de l'audit signale l'apparition de nouveaux acteurs. Les auditeurs assument de nos jours un rôle central dans des relations sociales complexes, multipersonnelles, multidimensionnelles, et sont au cœur de nombreux conflits d'intérêts.

Les tendances actuelles doivent impérativement être prises en considération dans les cursus de formation à l'audit. En effet, l'enseignement et la formation circonscrivent les savoir, savoir-faire et savoir-être des praticiens. Aussi, la sélection des concepts à enseigner et des moyens de les inculquer est-elle essentielle, car elle oriente la représentation que se font les apprenants du rôle et de la démarche de l'audit. A l'aube de ce XXIème siècle, la formation à l'audit ne doit plus négliger les dimensions cognitive et affective du jugement d'audit. Une telle réflexion prend un relief particulier dans un contexte où la qualité de l'audit est plus que jamais remise en cause, et où une refonte du système universitaire est envisagée.

[1] Dans l'ensemble de l'article, le terme audit fait systématiquement référence à l'audit légal, réalisé en France par les commissaires aux comptes. Il s'agit historiquement du premier domaine de l'audit.

A la lumière des principaux résultats de la recherche comportementale en audit et prenant en considération les défis que la profession doit relever aujourd'hui et demain, le présent papier préconise la mise en place d'un programme de formation visant à développer des habiletés métacognitives et communicationnelles, ainsi qu'une attitude éthique chez les futurs auditeurs. Puis,il esquisse des méthodologies de validation des propositions avancées.

L'argumentation s'articule alors autour de trois sections. La première présente une synthèse de la recherche sur le jugement d'audit (1 La recherche sur le jugement d'audit). La deuxième met en exergue les enjeux actuels de la profession et leur impact sur le jugement d'audit (2 Enjeux actuels et jugement d'audit). Enfin, la troisième présente un programme éducatif visant à préparer au mieux les futurs auditeurs à l'exercice de leur profession (3 Jugement d'audit et formation à l'audit).

1 La recherche sur le jugement d'audit

L'augmentation du nombre de poursuites judiciaires à l'encontre des auditeurs dès le début des années 1980 a mis en lumière la nécessité d'accroître l'efficacité et la qualité de l'audit. S'est alors développé un courant de recherche, dont la finalité est de déterminer les modalités concrètes du processus d'audit. L'audit est conduit par des êtres humains soumis à des contraintes cognitives et impliqués dans diverses relations. Le jugement d'audit revêt donc une dimension cognitive (1.1) et une dimension affective (1.2).

1.1 La dimension cognitive du jugement d'audit

Les travaux sur la dimension cognitive du jugement d'audit répondent à trois objectifs principaux : décrire comment les auditeurs forment leurs jugements (1.1.1), apprécier le rôle de la connaissance et de la mémoire sur le jugement (1.1.2), et enfin concevoir et expérimenter des solutions aux biais cognitifs (1.1.3). Ce courant privilégie l'expérimentation, plus particulièrement des méthodes formalisées issues de la psychologie cognitive.

1.1.1 *La description de la formation du jugement en audit*

Les chercheurs ont, en premier lieu, essayé de connaître la nature des informations utilisées par les auditeurs pour se forger une opinion, et de savoir comment les auditeurs combinent les différentes informations (Brown et Solomon, 1990, 1991). Conscients que beaucoup de décisions s'opèrent dans des contextes mal définis, qu'il est nécessaire de rechercher de l'information, de formuler des hypothèses, de même qu'il est nécessaire de les valider ou de les infirmer, les auteurs ont alors réfléchi :

- à la nature des facteurs affectant la recherche d'information et à un dispositif de recherche d'information optimal (Biggs et *al*., 1988 ; Trotman et Sng, 1989) ;
- à l'aptitude des auditeurs à formuler des hypothèses (Bedard et Biggs, 1991 ; Asare et Wright, 1997 ; Libby, 1985) ;
- à l'influence de la formulation (cadrage ou *framing*) d'une question sur la sélection d'information (Kida, 1984) ;
- au processus de choix et d'évaluation de l'information par les auditeurs (Simnett et Trotman, 1989).

Dès le début des années 70, les chercheurs en psychologie (Tversky et Kahneman, 1974 ; Hogarth et Einhorn, 1992) ont suggéré que les décideurs n'agissent pas toujours de façon normative, mais utilisent en fait une série de règles simplifiées de jugement, telles que les heuristiques de représentativité, d'ancrage-ajustement et de disponibilité, le modèle de croyance-ajustement et l'effet de récence. Plusieurs chercheurs ont mis en évidence l'utilisation de l'ancrage-ajustement en audit (Joyce et Biddle, 1981 ; Kinney et Uecker, 1982). Cependant, des facteurs tels que l'expérience des auditeurs, la familiarité avec la tâche semblent mitiger les résultats. Les études sur l'utilisation en audit de la représentativité (Cohen et Kida, 1989), du modèle de la croyance-ajustement et de l'effet de récence (Ashton et Ashton, 1988 ; Tubbs et *al*., 1990 ; Asare, 1992 ; Messier et Tubbs, 1994 ; Kennedy, 1993 ; Bertin, 1999) ont abouti à des résultats souvent contradictoires. Trotman et Wright (1996) sont allés plus loin et ont examiné les effets d'ordre lorsque sont manipulés simultanément un nombre plus important de variables. Cette recherche met en évidence l'importance de l'expérience spécifique à une tâche dans la mise en œuvre de l'heuristique.

1.1.2 L'appréciation du rôle de la connaissance et de la mémoire sur le jugement d'audit

Weber (1980) , Libby (1981), Birnberg et Shields (1984) insistent sur l'importance de l'attention et de la mémoire dans les jugements d'audit. Les auteurs reconnaissent le fait qu'une grande part de l'information utilisée est issue de la mémoire à long terme, mais s'intéressent de plus en plus à la mémoire épisodique. Ils cherchent à saisir la façon dont l'information est codée, stockée et extraite de la mémoire par des auditeurs avec différents niveaux et types d'expérience. Durant les dix dernières années, les études expérimentales consacrées à la relation entre aptitude, expérience, connaissance et performance ont représenté le segment de la recherche sur le jugement d'audit qui a connu la plus forte croissance (Frederick, 1991 ; Bonner, 1990 ; Bonner et Lewis, 1990). Tan et Libby (1997) ont étendu le concept d'expertise pour inclure les dimensions managériales en plus des dimensions techniques. Ils ont étudié comment les connaissances managériales couplées avec les connaissances techniques et l'aptitude à résoudre des problèmes pouvaient distinguer des auditeurs aux performances supérieures des autres dans une firme d'audit. La compréhension du rôle des différences de mémoire et de connaissances entre les auditeurs expérimentés et les débutants peut aider à améliorer les formations, afin de rendre les débutants aussi performants que leurs aînés.

1.1.3 *La conception et l'expérimentation de solutions aux biais cognitifs*

En reconnaissance des difficultés rencontrées par l'homme pour porter des jugements, certains chercheurs ont essayé d'évaluer l'intérêt d'une réalisation collective de l'audit ; d'autres ont conçu et testé des outils d'aide à la décision.

Solomon (1987) distingue les équipes d'audit (formées dans le cas d'un processus de revue hiérarchique des dossiers – *peer review* -) et les groupes d'audit (réunion de plusieurs personnes afin de porter un jugement), les groupes interactifs et les groupes composites (les jugements individuels sont combinés statistiquement et il n'y a aucune interaction entre les membres du groupe). Les premières études expérimentales dans ce domaine ont concerné les groupes d'audit. Au moment ou Solomon (1987) a publié son article, très peu d'études permettant de comparer les jugements individuels avec ceux issus de groupes interactifs et de groupes composites, avaient été réalisées (Schultz et Reckers, 1981 ; Reckers et Schultz, 1982 ; Solomon, 1982 ; Trotman et al., 1983). Les résultats étaient divergents, à cause des

différentes tâches envisagées. Un petit nombre de recherches, dont l'objectif était d'analyser le processus de revue avaient été réalisées en 1987 (Mock et Turner, 1981 ; Trotman, 1985). Le processus de revue aboutit à des jugements plus souvent exacts que les auditeurs individuels. Les travaux plus récents sur le processus de revue ont examiné les circonstances dans lesquelles il est susceptible d'améliorer la performance et les sources de gain qui lui sont spécifiques (Ismail et Trotman, 1995). Les groupes d'audit, quant à eux, semblent faire mieux que les auditeurs individuels (Johnson, 1994). Toutefois, Reckers et Schultz (1993) notent que les groupes ne parviennent pas à surmonter l'effet de récence ressenti par les auditeurs individuels.

Par ailleurs, toujours afin d'apporter une solution aux contraintes cognitives que connaît l'individu, un «courant d'objectivation » (Briand, 1998) tente de manière normative de structurer les décisions de l'auditeur, de construire des modèles de jugement en audit et des supports d'aide à la décision. Ces outils permettraient de rendre plus objectif le processus d'évaluation et donneraient à l'auditeur un argument de défense dans l'éventualité de poursuites judiciaires. Les travaux se sont attachés à construire des modèles statistiques de décision (Cormier et *a*l., 1995 ; Matsumara et Tucker, 1992), des systèmes-experts d'évaluation du risque (Graham et *al.,* 1991), des modèles d'évaluation de la continuité de l'exploitation fondés sur les réseaux de neurones (Koh et Tan, 1999), des modèles d'analyse de la performance, des méthodes statistiques d'échantillonnage, etc. La vision de l'audit qui émerge de cette perspective est celle d'un processus structuré, rationnel et rigoureux dont la mise en œuvre correcte de principes assure un résultat adéquat (Francis, 1994). Mais la conceptualisation rationnelle développée par les chercheurs n'est pas toujours susceptible d'être mise en œuvre telle quelle. L'ambiguïté et l'imprécision qui règnent en révision comptable ne sauraient être résolues par des modèles aléatoires de prise de décision.

En bref, il ressort des études sur les aspects cognitifs du comportement d'audit qu'une dynamique complexe et indéterministe d'éléments innés, appris, conscients et inconscients produit le jugement. Cependant, ces recherches ignorent le fait que l'auditeur n'agit pas seul, mais inséré dans un environnement organisationnel et social, dont il subit des pressions. L'étude du comportement doit s'ouvrir sur le champ des relations et de l'affectif.

1.2 La dimension affective du jugement d'audit

Le jugement d'audit peut être appréhendé par l'étude des relations qu'entretient l'auditeur avec les divers acteurs et du domaine affectif. Les chercheurs ont envisagé jusqu'à présent les relations de l'auditeur avec son client (1.2.1) et avec les autres auditeurs (1.2.2).

1.2.1 L'impact de la relation auditeur – client sur le jugement d'audit

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 (JENSEN et MECKLING, 1976). De nombreux auteurs mettent en valeur le rôle crucial de l'audit dans la résolution des conflits entre actionnaires et dirigeants (Watts et Zimmermann, 1983 ; Evans, 1980 ; Kinney et Martin, 1994). Il semble qu'il puisse s'établir un déséquilibre de rapport de force entre l'auditeur et son client (Goldman et Barlev, 1974 ; Nichols et Price, 1976). Les rapports de force entre les parties sont en général sous-jacents et ne se développent que rarement en conflits graves. L'analyse de Kato (1989) permet d'élargir la vision, en utilisant la théorie de la dépendance envers les ressources (Pfeffer et Salancik, 1978).

En reprenant les hypothèses du comportement qui sont à la base des théories de l'agence et des signaux, il est possible de considérer que l'auditeur peut en cherchant à maximiser son utilité agir comme un agent opportuniste. Les auteurs (Watts et Zimmermann, 1981, De Angelo, 1981) définissent la qualité de l'audit comme la probabilité jointe que l'auditeur va à la fois découvrir les fraudes ou irrégularités dans les états financiers du client et les révéler au marché. Si la première probabilité dépend de la compétence de l'auditeur, la seconde probabilité dépend du niveau d'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de son client (c'est-à-dire de la faculté de l'auditeur à résister aux pressions du dirigeant).

Quelques auteurs analysent la nature, la longueur et l'intensité de la relation dirigeant/directeur financier - auditeur et leur impact sur la qualité de l'audit. Beattie et *al*. (2000) mettent en exergue l'importance des phases de négociation entre l'auditeur et le directeur financier sur les questions comptables, les honoraires et la nécessité de trouver des compromis. Dans les travaux de Richard (2000), les conditions d'indépendance et de compétence de l'auditeur sont appréciées dans un contexte à la fois économique (relation d'agence) et sociologique (relation de pairs). Les résultats montrent que la relation de pairs est déterminante pour la qualité de l'audit. L'intensité de la relation de pairs explique la bonne circulation du savoir explicite et un échange plus fructueux du savoir tacite. Tan (1995) aboutit à la conclusion que l'ancienneté de la relation auditeur - dirigeant entraîne une baisse de la vigilance de l'auditeur, l'amenant à ne pas modifier ses jugements d'un exercice sur l'autre. Bertin (1999) démontre que plus le poids d'un dossier dans le chiffre d'affaires total du commissaire est important, plus la proximité de l'échéance du mandat est proche et plus la relation commissaire – dirigeant est ancienne (existence de mandats antérieurs), plus le commissaire aux comptes a tendance à émettre un faux signal sur la continuité de l'exploitation.

Un certain nombre de chercheurs (parmi lesquels Sweeney et Roberts, 1997 ; Ponemon et Gabhart, 1990 ; Windsor et Ashkanasy, 1995 ; Falk et *al*., 1999) s'attardent sur les facteurs personnels ayant une influence sur la relation auditeur – client : s'appuyant sur la théorie du développement moral (Kohlberg, 1969) et sur l'outil de mesure de celui-ci conçu par Rest (1979), ils étudient l'influence du « niveau éthique » sur l'indépendance de l'auditeur. Le niveau de développement moral d'un auditeur affecte sa sensibilité éthique et son indépendance. De plus, pour certains, la taille du cabinet d'audit modère la relation développement moral – indépendance. Selon Cushing (1999), il n'est point besoin de normes éthiques strictes et formelles. L'entretien d'un « climat moral » au sein de la firme d'audit, la rotation des auditeurs, la mise en œuvre de procédures formelles d'obtention d'information sur les méthodes comptables, entre autres, suffisent à maintenir l'indépendance de l'auditeur.

Moizer (1995) analyse de façon approfondie les dilemmes éthiques rencontrés par les auditeurs à la lumière des deux principaux courants éthiques occidentaux : le conséquentialisme et la déontologie. Mintz (1995), se fondant sur la *théorie de la vertu* développée par Pincoffs (1986), nous livre le fruit d'une réflexion approfondie sur les vertus dont doit disposer l'auditeur, afin de résister aux diverses pressions : bienveillance, altruisme, honnêteté, intégrité, impartialité, ouverture d'esprit, fiabilité, loyauté, sérieux…

D'autres travaux se penchent sur les effets de la réalisation d'autres missions par le cabinet d'audit pour le compte de la même entreprise ou du même groupe sur la perception de l'indépendance de l'auditeur et de la fiabilité des états financiers par le public (Sabri, 1993 ; Lowe et al. 1999 ; Rau et Moser, 1999 ; Canning et Gwilliam, 1999).

Par ailleurs, Shafer et al. (1999) testent un modèle des effets des sanctions formelles sur le jugement de l'auditeur et ses intentions comportementales. Les résultats indiquent que le risque de procès et le risque de contrôle par les pairs sont perçus comme des éléments dissuasifs, mais le risque d'actions disciplinaires par les organisations professionnelles n'est pas perçu comme tel.

Enfin, des contributions significatives sont de plus en plus le fait de chercheurs s'intéressant à l'interaction de plusieurs déterminants sur l'indépendance de l'auditeur. A la lumière de la théorie de l'agence, de plusieurs modèles et du cadre conceptuel de l'indépendance de l'auditeur défini dans sa thèse, Prat dit Hauret (2000) formule une série d'hypothèses de recherche complétée par une étude empirique sur quatre variables (durée du mandat, réalisations de missions de conseil pour l'entreprise auditée, revue annuelle du commissaire aux comptes par un autre associé du cabinet, niveau éthique du commissaire). Les résultats indiquent que les quatre hypothèses sont vérifiées. La variable qui a le plus d'importance pour les répondants est le niveau éthique de l'auditeur.

1.2.2 L'impact des relations entre auditeurs sur le jugement d'audit

Le fait que les professionnels travaillent en petits groupes leur permet d'interagir et de se surveiller mutuellement. Or, la composition des équipes change d'un dossier à l'autre selon les connaissances requises pour des problèmes spécifiques. Dans ces conditions, les professionnels peuvent développer une connaissance des compétences et des contributions de tous leurs collègues (Fama et Jensen, 1983).

Plusieurs auteurs soulignent la dimension émotionnelle de la construction de la certification d'audit. Pour Pentland (1993), c'est le fait de ressentir la satisfaction de ses collègues – et en particulier de ses supérieurs hiérarchiques – qui donne de la valeur au travail effectué par l'auditeur et le lui rend acceptable, autant que sa pertinence intrinsèque qui reste peu démontrable. Herrbach (2000) met en évidence l'importance des relations interindividuelles entre auditeurs. La qualité de la certification dépend du soin et de la compétence déployés par chaque maillon de la chaîne. L'auteur met en exergue l'importance de la confiance accordée à un auditeur pour permettre aux autres d'évaluer la qualité de son travail. Cette confiance repose sur deux éléments : la perception de l'aptitude de l'autre à accomplir une tâche et la perception de sa volonté à faire des efforts pour effectuer cette tâche.

Prat dit Hauret (2000) examine la rupture paradigmatique de l'auditeur acteur responsable et soucieux d'éthique dans l'accomplissement de sa mission. Sont étudiés les aspects psychologiques liés au stade de développement moral cognitif, au locus de contrôle, à la croyance dans un monde juste. Ces aspects psychologiques sont examinés en fonction des facteurs organisationnels (culture du cabinet d'audit, procédures internes, qualité de la communication au sein de l'équipe). LORD *et al.* (2001) observent l'influence du développement moral de l'auditeur, de son adhésion aux objectifs et valeurs du cabinet et aux normes de la profession sur ses réactions à des pressions de la part de ses supérieurs ou de ses pairs. Les résultats font ressortir que l'auditeur peut être amené à certifier des comptes erronés sous l'effet de pressions de la part des supérieurs. Le niveau d'adhésion aux objectifs et aux valeurs de son cabinet joue un rôle important dans ce phénomène.

Ainsi, il n'est pas possible de fonder l'audit sur des règles purement rationnelles. L'affectif se substitue à une rationalité difficile. Cet aspect recouvre aussi bien la préparation d'un audit

que son exécution : Humphrey et Moizer (1990) ont montré la grande importance de l'affectif dans la détermination des risques et la planification de la mission d'audit.

Le jugement de l'auditeur apparaît comme un phénomène complexe qui repose sur les aptitudes cognitives intrinsèques de l'auditeur, ses connaissances techniques, son expérience ainsi que des facteurs organisationnels, relationnels et psychologiques difficilement dissociables. Et les enjeux professionnels actuels ne font qu'accroître la subtilité cognitive et affective du jugement d'audit.

2 Enjeux actuels et jugement d'audit

Les enjeux auxquels la profession de l'audit est confrontée aujourd'hui en France sont très nombreux et peu différents de ceux rencontrés dans d'autres pays industrialisés. Après avoir exposé brièvement les défis à relever (2.1), il s'agira de faire le point sur le renouveau de la notion de compétence en audit qu'ils engendrent (2.2).

2.1 Les défis à relever par la profession

Ces enjeux sont liés, d'une part, à l'élargissement et à la complexification de la fonction d'audit (2.1.1), et d'autre part, à la nécessaire diversification des auditeurs vers de nouveaux services (2.1.2).

2.1.1 L'élargissement et la complexification de la fonction d'audit

La fonction d'audit s'élargit et devient de plus en plus complexe sous l'effet de bouleversements dans l'environnement de l'audit et de l'évolution du statut de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise.

1) Les évolutions les plus marquantes dans l'environnement de l'audit sont : l'internationalisation de l'audit, le rapide développement des technologies de l'information et de la communication, ainsi que l'évolution du contenu de l'information financière.

En premier lieu, les normes comptables internationales deviennent de plus en plus pertinentes pour la publication des états financiers en France. L'évolution du cadre réglementaire, le nombre important de filiales françaises qui doivent faire remonter l'information vers des sociétés mères étrangères, de même que l'obligation pour les entreprises cotées européennes d'appliquer à partir de 2005 un corpus de règles internationales sur l'information financière, représentent un véritable défi pour la profession comptable.

En outre, pour que les états financiers présentent un intérêt dans un contexte international, il est nécessaire que les opinions des auditeurs soient comparables d'un pays à l'autre. A cette fin, l'IFAC (*International Federation of Accountants*) tente d'harmoniser les normes d'audit dans le Monde. Le Conseil National de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) agit alors en faveur d'un rapprochement de structure de ses normes d'audit avec celles de l'IFAC de manière à mieux pouvoir afficher l'unicité de la méthodologie d'audit et l'homogénéité des pratiques professionnelles.

Ainsi, de nos jours, la capacité à fournir le même service avec la même qualité partout dans le monde est une des compétences essentielles sur le marché de l'audit. C'est la raison pour laquelle, une expérience de travail à l'étranger devient importante pour faire carrière dans les

grands cabinets d'audit. Ces derniers ont tous mis en place un système de rotation internationale des postes (Radebaugh et Gray, 1993). Parce que le contenu et l'interprétation de l'éthique professionnelle varient d'un pays à l'autre, R. Ricol, futur Président de l'IFAC, insiste sur l'urgence d'adopter un code d'éthique avec des règles d'indépendance communes pour le monde entier et un contrôle de qualité mondial (La Tribune, 29/10/2001).

Par ailleurs, les développements rapides et énormes dans le domaine de la technologie de l'information influencent la façon dont les audits sont menés et sont susceptibles d'affecter la fonction d'audit elle-même. Il est probable que dans peu de temps, la plupart des grandes entreprises cotées donneront accès en temps réel et à l'échelle mondiale à des bases de données renfermant leurs données financières courantes. Cette évolution est considérée comme une menace pour la fonction d'audit (EC, 1996). Certes, cette diffusion permanente de l'information améliore la pertinence de l'information financière, mais elle pourrait faire décroître l'intérêt pour la certification des comptes annuels.

Enfin, la tendance internationale qui veut qu'on donne la priorité à la pertinence plutôt qu'à la fiabilité (Elliott, 1995) de l'information financière risque d'engendrer la production d'informations fondées sur des estimations plutôt que sur des événements passés. Les utilisateurs de l'information financière demandent déjà des informations qualitatives et quantitatives prévisionnelles, et des informations sur les facteurs créateurs de valeur, tels que la marque, le capital intellectuel, les brevets, les ressources humaines… Il s'agit encore d'un nouveau défi à venir pour les auditeurs français, qui jusqu'à présent ne contrôlent pas de telles informations, en raison de leur manque de fiabilité et d'objectivité.

2) Le statut du commissaire aux comptes dans la gouvernance de l'entreprise évolue.

D'une part, l'auditeur devient un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des partenaires de l'entreprise (et pas seulement les actionnaires). Toutes les parties prenantes ou *stakeholders* (Cornell et Shapiro, 1987) accordent de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise. Au fil du temps, des nouvelles missions sont attribuées au commissaire aux comptes, afin de lui permettre de mieux exercer son rôle de réducteur de l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les parties prenantes. Citons par exemple la procédure d'alerte instituée par la loi du 1er mars 1984 et modifiée par la oi du 10 juin 1994.

Aujourd'hui, les auditeurs voient poindre de nouvelles normes de travail internationales :

- On semble s'acheminer vers l'obligation pour les auditeurs de prendre position sur les risques de fraude dans les entreprises, en sus du devoir de révélation des faits délictueux au procureur de la république prévu par la loi du 24 juillet 1966.
- En ce qui concerne de prévention des difficultés d'entreprise, et malgré l'existence de la procédure d'alerte – spécificité française -, le commissaire aux comptes n'a qu'une responsabilité passive en matière de recherche des « faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ». La loi ne l'oblige en aucune manière à rechercher activement et de façon systématique ces indices de difficulté, contrairement à ce que prévoit la norme de vérification internationale (n° 23). Dans un contexte d'harmonisation, il est à parier que, d'ici peu de temps, les commissaires aux comptes français auront une responsabilité plus grande ou « active » dans ce domaine.
- Les aspects environnementaux dans les comptes et les rapports annuels viennent de faire l'objet d'une recommandation de la part de la Commission des communautés

européennes. Les états membres doivent veiller à l'entrée en application de ces recommandations pour les exercices ouverts à compter du 31 mai 2002. On peut alors se demander quelles seront les incidences de ces nouvelles dispositions sur la mission de l'auditeur légal.

On le voit, les missions des commissaires aux comptes s'orientent de plus en plus vers un travail en amont des comptes des entreprises. Les grands réseaux ont alors investi massivement pour proposer une nouvelle approche de l'audit légal, avec le triple objectif de gagner la confiance des tiers, de se plier aux attentes des clients demandant une plus grande valeur ajoutée en contrepartie des honoraires payés, et de satisfaire le développement personnel des équipes d'audit. Le réseau Arthur Andersen a dépensé ces trois dernières années 100 millions de dollars pour le lancement de *Business Audit*. En s'élargissant au-delà du seul champ comptable, le travail de l'auditeur prend en compte les aspects opérationnels et stratégiques de l'entreprise. La phase d'audit consacrée à comprendre la stratégie, les forces et faiblesses de l'entreprise, les menaces et opportunités de l'environnement, occupe une part plus importante du temps passé en clientèle. Loin de constituer une exception, l'approche d'Arthur Andersen est similaire, à quelques nuances près, chez l'ensemble des *Big Five* (La Tribune, 20/01/1999). Ces nouvelles méthodes, qui rejettent les approches quantitatives et structurées, renforcent le rôle du jugement au sein du processus d'audit et la difficulté de la tâche de l'auditeur.

D'autre part, on prend de plus en plus conscience que l'exercice de la fonction d'audit ne peut être favorisé que par l'application de règles efficaces de gouvernance de l'entreprise. Les pratiques françaises en matière de gouvernance se rapprochent de plus en plus du modèle anglo-saxon. Les comités d'audit se multiplient dans les grandes entreprises. 90 % des sociétés du CAC 40 s'étaient dotées de comités d'audit en 2001 ; la proportion étaient de 40 % pour celles qui constituent l'indice SBF 250 (La Tribune, 16/11/2001). Il est question de relever le commissaire aux comptes du secret professionnel à l'égard des membres du comité d'audit (Bancel, 1997). On attend aujourd'hui du commissaire aux comptes qu'il coopère et interagisse de plus en plus avec les organes de contrôle statutaire : le comité d'audit, mais aussi le conseil d'administration ou le conseil de surveillance. Malheureusement, les sociétés françaises n'organisent généralement pas au plus haut niveau la séparation des pouvoirs entre direction et contrôle, à la différence des pays anglo-saxons. Toutefois, cette situation pourrait évoluer sous l'effet de la loi sur les Nouvelles Réglementations Economiques du 15 mai 2001. Celle-ci impose, entre autres, aux entreprises de modifier leurs statuts dans des délais précis, de façon à ce que leur conseil d'administration puisse choisir ou non de dissocier les fonctions de président et de directeur général. Cette évolution du mode de gouvernance des entreprises françaises a pour conséquence de multiplier les interlocuteurs du commissaire aux comptes, de renforcer son indépendance et de lui permettre de mieux discerner qui il sert : les parties prenantes, et non la seule direction.

2.1.2 La nécessaire diversification des auditeurs

Le revenu issu de la comptabilité et de la certification des comptes stagne, voire décline, dans la plupart des pays industrialisés. Ce phénomène s'explique par la pression exercée sur les honoraires, en raison d'une concurrence accrue entre les cabinets (Elliott, 1998). L'internationalisation de l'audit a pour conséquence une amplification de la compétition entre les grandes firmes d'audit et une augmentation de leur part de marché au détriment des plus petits. Par ailleurs, les changements dans les technologies de l'information remettent en cause

la certification des comptes, à l'avenir. Les auditeurs doivent relever ces défis et rechercher de nouvelles sources de revenus. Ces phénomènes rendent nécessaire une diversification des auditeurs vers les activités de conseil ou/et vers les «services d'assurance ».

Les firmes d'audit, sur la base des compétences qu'elles mobilisent, sont susceptibles d'offrir à un même client dans des conditions avantageuses tout un ensemble de prestations complémentaires. Sur le plan international, les grands réseaux ont ainsi enregistré une croissance très rapide de ces activités de conseil constituant de véritables groupes multiprofessionnels de services associés à l'audit. Ainsi, le réseau Arthur Andersen a été le premier à mettre en œuvre une telle stratégie : dès 1992, l'audit ne représente que 35 % des honoraires, contre 21 % pour la fiscalité, 44 % pour le conseil. En France, bien que freinés par l'existence de professions libérales réglementées et par les règles d'incompatibilité (Le Portz, 1993, 1998), les grands cabinets pratiquent assez largement la diversification d'activités dans le conseil.

Après plusieurs années de travail sur le rôle futur de l'audit aux Etats-Unis et au Canada, le Comité Elliott est arrivé à la conclusion que la profession de l'audit doit se lancer dans de nouveaux «services d'assurance » (Elliott et Palais, 1997 ; Elliott, 1992, 1994, 1995) associés aux nouveaux flux d'information engendrés par le développement des nouvelles technologies. Même si la profession française semble réticente à réagir à ce défi, il est possible qu'en relation avec le processus d'internationalisation, les discussions et les évolutions américaines auront une influence en France. Le comité Elliott définit les services d'assurance comme «des services réalisés par des professionnels indépendants afin d'améliorer la qualité de l'information, ou son contexte, pour les décideurs », tels que l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des mesures de performance d'une entreprise, l'attestation qu'un système d'information donné produit des informations utiles et fiables, etc. (Elliott et Palais, 1997). L'audit devrait être considéré à terme comme un des différents types de services d'assurance. Dans cette optique, l'auditeur aurait une fonction de production d'information par opposition à la fonction d'attestation de l'information préparée par d'autres acteurs (Fargher et al., 1998). Il passerait de la fourniture d'un service d'accroissement de la fiabilité à la fourniture d'un service d'accroissement de la pertinence de l'information.

Ainsi, l'évolution de la fonction d'audit a des implications importantes sur le jugement d'audit. Elle entraîne alors un renouveau de la notion de compétence en audit.

2.2 Un renouveau de la notion de compétence en audit

Suivant un paradigme d'analyse répandu de nos jours, la compétence est une combinaison de savoirs, de savoir-faire (habiletés, connaissances procédurales) et de savoir-être (dispositions, postures morales ou attitudes) particuliers. Il apparaît que l'auditeur semble, plus que jamais, devoir mettre en œuvre une « pensée critique », telle qu'elle est définie par les chercheurs en psychologie (Kurfiss, 1988 ; Hufman et al., 1991), et adopter une attitude éthique. Selon Kurfiss (1988), le raisonnement critique est « une investigation dont le but est d'explorer une situation, un phénomène, une question ou un problème afin d'aboutir à une hypothèse ou une conclusion qui intègre toute l'information disponible et peut donc être justifiée de façon convaincante ». Huffman et *al*. (1991) fournissent une taxonomie des aptitudes nécessaires à la pensée critique. Ils distinguent les dispositions cognitives, comportementales et affectives. Leur modèle est particulièrement pertinent dans la mesure où il intègre, en plus des attributs

classiques du raisonnement critique rencontrés chez d'autres auteurs, les aptitudes à la communication et des attitudes liées à l'éthique. S'inspirant de ce modèle et à la lumière des développements qui précèdent, le tableau ci-dessous met en évidence les savoirs, savoir-faire et savoir-être de l'auditeur d'aujourd'hui et de demain. Les expressions en italique sont celles utilisées par Huffman *et al.* dans leur modèle.

Enjeux	**Savoirs**	**Savoir-faire (dimension cognitive)**	**Savoir-être (dimension affective)**
Evolution de l'environnement de l'audit - internationalisation - développement des nouvelles technologies - pertinence de l'information financière	Langues étrangères, cultures et civilisations étrangères Normes comptables et d'audit internationales Technologies de l'information et de la communication	Communiquer efficacement avec des interlocuteurs culturellement différents = *utiliser des termes précis, encourager le dialogue critique, écouter activement* Communiquer efficacement à l'aide des NTIC Utiliser les NTIC pour rechercher l'information *Traiter et utiliser des nouvelles informations*	*Accepter le changement* *Reconnaître les biais personnels*
Evolution du statut de l'auditeur dans la gouvernance - détection et révélation de la fraude - détection « active » des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation - certification des informations environnementales - renouvellement de la méthodologie de l'audit - nouveaux modes de gouvernance (comité d'audit, conseil de surveillance…)	Risques de l'entreprise : détection, analyse et gestion Politique générale et stratégie de l'entreprise Comptabilité environnementale, gestion environnementale Psychologie cognitive (définition et résolution de problèmes, heuristiques…) Ethique	Communiquer efficacement avec des professionnels de secteurs d'activité différents et avec des interlocuteurs aux intérêts divergents et aux niveaux de compétences différents = *utiliser des termes précis, encourager le dialogue critique, écouter activement* *Définir correctement les problèmes* *Analyser le contenu et la fiabilité des données* *Utiliser divers processus de résolution de problèmes* *Utiliser la métacognition*[2]	Disposer d'un haut niveau éthique, de vertus morales (intégrité, courage, loyauté, bonne foi…) en vue de résoudre les dilemmes éthiques *Accueillir favorablement les opinions divergentes* *Tolérer l'ambiguïté* *Ressentir de l'empathie* *Placer la vérité au-dessus de l'intérêt personnel*
Diversfication des activités de l'auditeur	Politque générale de l'entreprise Domaines spécifiques divers	Savoir-faire énoncés ci-dessus + éventuellement savoir-faire spécifiques Savoir apprendre (quoi et comment)	Savoir-être énoncés ci-dessus + éventuellement savoir-être spécifiques

Tableau 1 : Enjeux professionnels et renouvellement de la notion de compétence en audit

Les considérations ci-dessus sont déduites de l'analyse de la recherche comportementale en audit et de l'observation de l'évolution de la profession. Elles doivent être validées ou

[2] La métacognition se réfère à la connaissance, la conscience et le contrôle que l'individu peut avoir vis-à-vis de ses propres processus cognitifs (NELSON, 1992).

nuancées empiriquement. A cette fin, la voie méthodologique qui s'impose consiste en l'analyse qualitative du contenu des documents d'évaluation des performances des membres des firmes d'audit et/ou de comptes-rendus d'entretiens en profondeur menés auprès de professionnels de l'audit chargés de l'évaluation de leurs collègues ou confrères (commissaires aux comptes, normalisateurs, membres d'organisations professionnelles). Cette piste méthodologique a été exploitée aux Etats-Unis, notamment par Baril et al. (1998), et au Canada par Libby et Thorne (2000). Les premiers ont cherché à identifier et à articuler les aptitudes et attitudes nécessaires à la pensée critique chez les professionnels comptables. Ils remarquent à cette occasion que pour les praticiens interrogés, le terme pensée critique englobe un ensemble d'aptitudes et d'attitudes, dont certaines dépassent ce que les chercheurs en psychologie entendent habituellement par pensée critique. Les secondes, prenant appui sur la « théorie de la vertu » de Pincoffs (1986), ont tenté de caractériser les vertus indispensables pour l'exercice de l'audit. Une telle validation empirique est incontournable afin de mieux orienter la formation à l'audit.

3 Jugement d'audit et formation à l'audit

Le métier d'auditeur évolue. Les implications sur le contenu et la longueur des enseignements sont immenses. Les argumentations précédentes ont mis en lumière les dimensions cognitive et affective du jugement d'audit, et tout particulièrement l'importance de la pensée critique et d'une attitude éthique chez l'auditeur. La formation à l'audit doit être aménagée pour tenir compte des nouvelles exigences (3.1). Des méthodologies de validation empirique des propositions avancées sont alors esquissées (3.2).

3.1 Un nécessaire aménagement de la formation à l'audit

Pascarella et Terenzini (1991) ont montré que l'enseignement supérieur a un effet positif sur une grande quantité d'aptitudes à la pensée critique, après avoir isolé notamment les effets de l'âge et du statut socioéconomique de l'étudiant. L'aptitude au raisonnement critique évolue en fonction du niveau d'étude et de l'âge (Kitchener, 1986). Les dispositions au raisonnement critique nécessitent une formation (Kitchener, 1986). Par ailleurs, on a prouvé que le niveau éthique d'un individu se développe en grande partie durant les années d'études supérieures (Rest, 1986). Il apparaît donc pertinent d'intégrer des concepts et des méthodes pédagogiques, destinées au développement du raisonnement critique et du niveau éthique dans les cursus menant à la profession d'auditeur, l'expérience sur le terrain (la période de stage par exemple) ne remplaçant pas la formation dans ce domaine. La réflexion peut se développer aux niveaux pédagogique (3.1.1 Le choix et la mise en forme des concepts) et didactique (3.1.2 Le choix et la conception des moyens et activités).

3.1.1 Le choix et la mise en forme des concepts

Pour ce qui est du contenu de la formation, les programmes français sont en accord avec les recommandations de la 8ème Directive adoptée par le Conseil des Ministres de la Communauté européenne en avril 1984 et concernant le niveau de compétence des professionnels comptables autorisés à conduire les audit légaux. Néanmoins, compte-tenu des savoirs à renforcer chez les auditeurs, le tableau ci-dessous précise les disciplines à développer ou à

intégrer dans un programme de formation à l'audit, et pour certaines d'entre elles, indique quelques remarques sur le contenu ou l'organisation.

Disciplines à intégrer ou à développer	Quelques idées pour le contenu ou l'organisation
Langues étrangères, cultures et civilisations étrangères	Enseignements d'autres disciplines en langues étrangères
Normes comptables et d'audit internationales	Présentation de résultats de la recherche comparée
Technologies de l'information et de la communication	Untilisation de ces technologies dans les autres disciplines
Risques de l'entreprise : détection, analyse et gestion	Présentation et utilisation des nouvelles méthodologies d'audit développées par les *Big Five* en faisant intervenir des professionnels et en mettant en parallèle aspects théoriques et pratiques.
Politique générale et stratégie de l'entreprise	
Comptabilité environnementale	Sensibilisation et élargissement à la gestion environnementale
Psychologie cognitive (entraîner à la définition et à la résolution de problèmes, prévenir du danger des heuristiques…)	Présentation et utilisation d'outils d'aide à l'audit développés par des chercheurs ou des professionnels[3] Exposition des étudiants aux résultats des recherches les plus significatives sur le jugement d'audit.
Ethique (informer sur le rôle de l'éthique dans la pratique comptable et enseigner l'éthique)	Exposition des étudiants aux scandales et procès liés à des erreurs d'audit ou impliquant des auditeurs. Etude de la jurisprudence.
Domaines spécifiques divers	Mise en place d'un système d'options permettant à l'auditeur de se doter d'une spécialité en audit ou/et en plus de l'audit

Tableau 2 : Choix et mise en forme des concepts

3.1.2 Le choix et la conception des moyens et activités

Il s'agit ici de proposer un *design* éducatif reposant sur une nouvelle façon d'apprendre, en rupture avec la façon traditionnelle privilégiant la mémorisation de normes et de règles. Cette dernière approche est dépassée à l'époque de la recherche et de l'obtention en temps réel de l'information. De nombreuses idées en vue de développer la pensée critique et/ou une attitude éthique chez les étudiants se destinant à la profession comptable ont été proposées (Kimmel, 1995 ; Mintz, 1995 ; Hughes *et al.*, 1998). Afin qu'un programme de formation à l'audit atteigne son objectif de développement des habiletés cognitives, métacognitives, communicationnelles et des attitudes liées à l'éthique, il convient d'exposer les étudiants à des exercices complexes, réalistes, et interactifs, tels que des études de cas, des jeux de rôle, des débats, des exercices en ligne, des simulations d'audit dans un contexte international. Le travail en équipe (apprentissage coopératif et/ou collaboratif) est à privilégier au même titre que la modélisation, la rédaction de papiers de recherche sur un sujet précis, de notes d'opinion.

Les études de cas, et surtout les simulations informatisées d'audit dans un contexte international, semblent être des outils très performants, parce qu'ils permettent à eux seuls l'acquisition simultanée de la majorité des aptitudes et attitudes citées, et de connaissances disciplinaires. Malheureusement, ils sont inexistants aujourd'hui. Ils doivent être développés en urgence, à la lumière de ce qui émerge aux Etats-Unis (voir par exemple les simulations conçues par FELIX *et al.* citées par KNECHEL, 2000). A cette fin, il convient d'envisager

[3] Les défaillances des instruments d'aide à la décision relevées dans certaines études pourraient dans certains cas être liées au manque de familiarité de l'utilisateur avec ce type d'instrument (TROTMAN, 1998).

une coopération entre enseignants-chercheurs et professionnels, comme cela se fait déjà outre-Atlantique. Le cabinet d'audit KPMG en collaboration avec l'Université de l'Illinois a en effet dépensé des sommes substantielles pour promouvoir le développement de cas d'audit fondés sur l'analyse du risque et de la stratégie de l'entreprise cliente (*Business Measurement Case Development and Research Program*), à destination des étudiants.

Il ne suffit pas de faire des propositions pédagogiques et didactiques. Encore faut-il en évaluer l'intérêt et l'efficacité.

3.2 Esquisse de méthodologies de validation empirique des propositions pédagogiques et didactiques

La majorité des travaux de recherche empiriques, menés notamment par des chercheurs anglo-saxons à ce jour, est descriptive. On a essayé, par exemple, de représenter la distribution des niveaux cognitifs des étudiants en comptabilité et audit (Wolcott et Lynch, 1997), d'examiner les éventuelles associations entre le niveau cognitif de l'étudiant et la performance de celui-ci à différentes questions d'examen (Amernic et Beechy, 1984 ; Jones et Davidson, 1995), entre le style cognitif et les préférences de l'étudiant pour un dispositif éducatif particulier (Ramsay et al., 2000). Extrêmement rares sont les recherches qui permettent de tester l'efficacité d'un dispositif éducatif spécifique destiné au développement des aptitudes à la pensée critique chez les futurs auditeurs. Un peu plus fréquentes sont les études visant à mesurer l'efficacité d'interventions pédagogique en éthique sur les futurs professionnels comptables.

Ce manque de validation empirique de l'efficacité de différents dispositifs éducatifs rend la tâche des concepteurs de programme de formation difficile. Afin de servir la formation, la recherche future doit établir des liens théoriques entre les stratégies pédagogiques, les objectifs à atteindre et les caractéristiques des étudiants, puis les valider.

En premier lieu, se pose la question du référentiel théorique à mobiliser (3.2.1), puis celle de la mesure du niveau de pensée critique et de développement moral (3.2.2), et enfin celle du contexte de l'étude.

3.2.1 La sélection du référentiel théorique à mobiliser

L'approche théorique la plus pertinente consiste en l'utilisation de modèles de développement cognitif (ou intellectuel). Ces derniers mettent en évidence différentes composantes et/ou plusieurs étapes de développement séquentiel de la pensée critique ou du raisonnement éthique.

Il s'agit là de la démarche théorique la plus courante dans la littérature actuelle sur la pensée critique. Plusieurs auteurs (Kurfiss, 1988 ; Pascarella et Terenzini, 1991, King et Kitchener, 1994 ; Hofer et Pintrich, 1997) proposent, comparent et commentent différents modèles. Les auteurs s'accordent à reconnaître que les aptitudes à la pensée critique se développent lentement (si elles se développent) et que des efforts éducatifs interdisciplinaires et à long terme sont nécessaires pour donner aux étudiants suffisamment de temps et de pratique pour développer leurs aptitudes à la pensée critique.

En ce qui concerne l'évolution du niveau éthique, la grande majorité des études s'appuient sur la théorie du développement moral de Kohlberg (1969), qui distingue trois niveaux de développement moral, chacun d'entre eux étant subdivisés en deux stades. Les étapes définies par ce modèle sont séquentielles.

Niveaux de développement moral	Actes guidés par :	Moralité définie par :
Pré-conventionnel	Punition / récompense	Autorité externe
Conventionnel	Lois et règles	Groupe social
Post-conventionnel	Principes	Conscience personnelle

Tableau 3 : Les niveaux de développement moral selon Kohlberg (1969)

Cet auteur souligne que la majorité des individus ne dépasse pas le niveau conventionnel. Le dernier niveau caractérise pourtant l'individu adulte responsable. Kohlberg pense que le développement post-conventionnel requiert l'exposition à diverses expériences et démontre que celui-ci n'apparaît que rarement avant l'âge de vingt-cinq ans. Ainsi, les études en troisième cycle, la période de stage, sont des périodes propices pour le développement moral post-conventionnel.

3.2.2 La mesure du niveau de pensée critique et de développement moral

Afin de mesurer le niveau de pensée critique, différents outils ont été utilisés jusqu'à présent par les chercheurs anglo-saxons. Outre les examens (questions, essais, problèmes), les présentations orales, les projets, les études de cas, les simulations, le contrôle externe de la performance des étudiants (résultats aux examens professionnels), les tests suivants semblent être les plus employés :

- le *Watson-Glaser Critical Thinking Appraisal for Managers and Professionals,* qui mesure l'aptitude à l'inférence, à la formulation d'hypothèses, à la déduction, à l'interprétation et à l'évaluation des arguments (Stivers et al., 2000) ;
- le *Reflective Judgment Interview*, dans le cadre duquel on demande aux individus de réagir à deux, trois ou quatre dilemmes et d'expliquer leur pensée (King et Kitchener, 1994).

Wolcott *et al.*, (*in press*) insistent sur l'intérêt du *California Critical Thinking Dispositions Inventory,* qui mesure des dispositions telles que l'ouverture d'esprit, la curiosité et la propension à rechercher la vérité. Doney et al. (1993), DeMong et al. (1994) analysent différentes façons d'évaluer la validité et la fiabilité des mesures d'évaluation. Il est important que les évaluateurs soient bien formés à l'utilisation des ces outils et qu'ils travaillent en groupe afin que les résultats soient les plus fiables possibles.

Se fondant sur les étapes du développement moral de Kohlberg, les chercheurs ont construit plusieurs instruments psychométriques pour mesurer le niveau de développement moral d'une personne. L'outil le plus couramment utilisé est le *Defining Issues Test* (DIT – Rest, 1979). Plusieurs chercheurs ont étudié la validité et la fiabilité du DIT (voir le *Center for the Study of Ethical Development,* 1990). Selon Ponemon (1993), un outil de mesure spécifique à la comptabilité serait mieux à même d'évaluer le niveau éthique d'étudiants en comptabilité et audit et des professionnels de cette discipiline, qu'un outil polyvalent incapable de représenter l'environnement professionnel de façon adéquate. On peut citer les tests conçus par Hiltebeitel et Jones (1991), Welton *et al*. (1994) et Thorne (2000). Utilisant leur propre outil spécialisé, ces chercheurs notent une amélioration significative de l'attitude éthique chez les étudiants en comptabilité et audit qui ont été exposés à un enseignement sur l'éthique. Ces tests, qu'ils soient spécifiques ou non, permettent de confronter les étudiants à des dilemmes personnels et professionnels. On leur demande ensuite de prendre un certain nombre de décisions et pour cela de choisir et de classer les solutions qu'ils considèrent comme étant les plus pertinentes. Les scores obtenus permettent de mesurer notamment la propension des

sujets à accorder ou non de l'importance aux considérations post-conventionnelles. Signalons ici que les tests de Welton *et al*. et de Thorne font appel à des scénarios particulièrement proches des préoccupations des auditeurs.

3.2.3 Le contexte de la recherche

La dimension temporelle de la mesure du niveau de pensée critique et de développement moral pose problème. L'observation des progrès en pensée critique et en raisonnement éthique est délicate.

En effet, la pensée critique se développe sur le long terme (King et Kitchener, 1994) : ceci rend difficile l'observation des progrès enregistrés par des étudiants dans le cadre d'un seul enseignement et à court terme. C'est la raison pour laquelle la plupart des recherches étudie l'évolution des aptitudes à la pensée critique sur de longues périodes. Mais, cette tendance, à son tour, permet difficilement d'attribuer le développement de la pensée critique à un dispositif éducatif spécifique. Les chercheurs doivent trouver un compromis : le dispositif éducatif à tester doit être suffisamment puissant et adéquat (c'est-à-dire adapté aux objectifs éducatifs et aux caractéristiques des étudiants telles que leur âge, leur niveau…) pour espérer des changements dans un délai assez bref, ce qui élimine les progrès dus à des causes extérieures telles que la mâturité de l'étudiant… Les modèles de développement cognitif sont particulièrement intéressants car ils permettent d'isoler plusieurs sous-ensembles d'aptitudes, et donc de ne travailler que sur l'un d'entre eux. Une petit groupe d'aptitudes peut plus facilement et plus rapidement être développé dans le cadre d'un cours particulier et sur une courte période. Il apparaît nécessaire de mesurer les aptitudes des étudiants avant et après la mise en place du dispositif pédagogique spécifique.

Kohlberg (1984) souligne qu'un individu qui a développé l'aptitude à raisonner au stade post-conventionnel ne choisira pas toujours des solutions compatibles avec cette étape. Le niveau de développement moral ne peut être identifié qu'après des observations répétées.

En outre, il est intéressant de se demander si les bienfaits d'un enseignement destiné à développer la pensée critique ou le raisonnement éthique sont éphémères ou durables. LaGrone *et al.* (1996), se fondant sur le modèle de Kohlberg et utilisant le test de Welton *et al.* (1994), ont mesuré le niveau de développement moral d'étudiants préalablement à des interventions en éthique, puis aussitôt après la fin de cet enseignement, et enfin six mois plus tard. Les résultats de cette étude démontrent que l'enseignement en éthique développe l'aptitude des étudiants à prendre en compte les questions éthiques dans leur processus de décision. Cependant les bienfaits de ces interventions apparaissent comme transitoires. Ces résultats suggèrent que les auditeurs peuvent atteindre un niveau optimal de développement moral si les programmes de formation continue intègrent les questions éthiques.

Enfin, il importe d'isoler l'influence des variables démographiques tels que l'âge, le nombre d'années d'études, le sexe, une éventuelle expérience en audit, la culture, sur le niveau de développement moral des étudiants. En effet, un certain nombre d'études démontrent l'impact souvent non négligeable de ces facteurs sur le niveau éthique des étudiants en comptabilité et audit (Thorne, 1999) et sur celui des professionnels (Ponemon et Gabhart, 1993).

Conclusion

Le métier de l'audit s'enrichit sous l'effet, entre autres, de la multiplicité des supports d'information utilisés par les entreprises, de la fréquence accrue des projets européens visant à faire adopter un corpus de règles internationales sur l'information financière, et de l'adoption de mesures renforçant les mécanismes de gouvernance de l'entreprise. A la lumière des principaux résultats de la recherche comportementale en audit et des nouveaux enjeux auxquels la profession est confrontée, ont été présentés les savoirs, savoir-faire et savoir-être qui doivent caractériser l'auditeur d'aujourd'hui et de demain. La formation à l'audit doit laisser une place importante aux possibilités de raisonnement critique et moral et faire appel à des outils pédagogiques novateurs, tels que des simulations informatisées (ou en ligne) d'audit. Face aux nécessités engendrées par les changements actuels, c'est vers un programme par compétences qu'il convient de se mobiliser pour la formation à l'audit. Dans la mise en œuvre d'un programme par compétences, l'enseignant joue un rôle important en tant qu'expert, guide, animateur, arbitre. Or, en France, comme dans d'autres pays, on n'est pas obligé de suivre un cursus dans un établissement d'enseignement supérieur pour devenir auditeur. Les différentes épreuves théoriques qui mènent aux professions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes peuvent être préparées de façon individuelle ou à distance. Dans ce contexte, il n'y a pas de contact direct enseignant – candidat. Il apparaît donc nécessaire de développer de façon urgente des outils en ligne *(e-learning)*, afin de faire bénéficier ces impétrants d'approches éducatives innovantes et interactives, mieux à même de développer les habiletés nécessaires à l'exercice de la fonction d'audit. Cependant, il semblerait que les aptitudes et attitudes requises pour cette profession ne peuvent pas toutes être acquises de cette façon, sans contact direct avec un formateur ou d'autres candidats. Une autre voie consisterait à obliger alors les candidats n'ayant pas préparé une formation à l'audit dans un établissement d'enseignement supérieur à suivre un enseignement spécifique pendant une durée limitée dans un tel établissement.

Références bibliographiques :

AMERNIC J.H., BEECHY T.H., 1984, Accounting Students' Performance and Cognitive Complexity : Some Empirical Evidence, *Accounting Review*, 59, 2, pp. 300-313.

ASARE S.K., (1992), The Auditor's Going Concern Opinion Decision : Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence, *The Accounting Review*, 67, pp. 379-393.

ASARE S.K., WRIGHT A., (1997), Evaluation of Competing Hypotheses in Auditing, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 16, pp. 1-13.

ASHTON A.H., ASHTON, R.H., (1988), Sequential Belief Revision in Auditing, *The Accounting Review*, 63, pp. 623-641.

BANCEL F., (1997), *La Gouvernance des Entreprises*, Economica.

BARIL C.P., CUNNINGHAM B.M., FORDHAM D.R., GARDNER R.L., WOLCOTT, S.K., (1998), Critical Thinking in the Public Accounting Profession: Aptitudes and Attitudes, *Journal of Accounting Education*, vol. 16, N° ¾, pp. 381-406.

BEATTIE V., FEARNLEY S., BRANDT R., (2000), Behind the Audit Report: a Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors, *International Journal of Accounting*, 2, July.

BEDARD J.C., BIGGS S.F., Pattern Recognition, Hypothesis Generation and Auditor Performance in Analytical Review Task, *The Accounting Review*, 66, pp. 622-642.

BERTIN E., (1999), La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation, *Thèse de Doctorat*, Université Montesquieu-Bordeaux IV.

BIGGS S.F., MOCK T.J., WATKINS P.R., (1988), Auditor's Use of Analytical Review in audit Program Design, *The Accounting Review*, 63, pp. 148-161.

BIRNBERG J.G., SHIELDS M.D., (1983), The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, *Accounting, Organizations and Society*, 9, pp. 365-382.

BONNER S.E., (1990), Experience Effects in Auditing : the Role of Task-specific Knowledge, *The Accounting Review*, 65, pp. 72-92.
BONNER S.E., LEWIS B.L., (1990), Determinants of Auditor Expertise, *Journal of Accounting Research*, 28, 1-20.
BROWN C.E., SOLOMON I., (1990), Auditor Configural Information Processing in Control Risk Assessment, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 9, pp. 17-38.
BROWN C.E., SOLOMON I., (1991), Configural Data Processisng in Auditng : the Role of Domain-specific Knowledge, *The Accounting Review*, 66, 1, pp. 110-119.
BRUNEAU M., LANGEVIN L., (2000), *Enseignement supérieur – vers un nouveau scénario, Pratiques et enjeux pédagogiques*, ESF Editeurs, Paris.
CANNING M., GWILLIAM D., (1999), Non-audit Services and Auditor Independence: some Evidence from Ireland, *European Accounting Review*, 3, September.
COHEN J., KIDA T., (1989), The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' Use of Analytical Review, *Journal of Accounting Research*, 27, pp. 263-276.
CORMIER D., MAGNAN M., MORARD B., (1995), The Auditor's Consideration of the Going Concern Assumption: a Diagnostic Model, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2, Spring.
CORNELL B., SHAPIRO A.C., (1987), Corporate Stakeholders and Corporate Finance, *Financial Management*, Summer.
CUSHING B.E., (1999), Economic Analysis of Accountants' Ethical Standards : the Case of Audit Opinion Shopping, *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 4/5, pp. 395-428.
DE ANGELO L., (1981), Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation, *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp. 113-127
DEMONG R.F., LINDGREN Jr J.H., PERRY S.E., (1994), Designing an Assessment Program for Accounting, *Issues in Accounting Education*, 9, 1, pp. 11-27.
DONEY L.D., LEPHARDT N.E., TREBBY J.P., (1993), Developing Critical Thinking Skills in Accounting Students, *Journal of Education for Business*, 68, 5, pp. 297-300.
EC (European Communities), (1996), Green paper – The Role, the Position and the Liability of the statutory Auditor within the European Union, Notice n° 96/C 321/01, *Official Journal of the European Communities*, 39 C321.
ELLIOTT R.K., (1992), The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting, *Accounting Horizons*, 6, pp. 61-85.
ELLIOTT R.K., (1994), Confronting the Future : Choices for the Attest Function, *Accounting Horizons*, 8, pp. 106-124.
ELLIOTT R.K., (1995), The Future of Assurance Services : Implications for Academia, *Accounting Horizons*, 9, pp. 118-127.
ELLIOTT R.K., (1998), Assurance Services and the Audit Heritage, *Auditing : A journal of Practice and Theory*, 17, Supplement, pp. 1-7.
ELLIOTT R.K., PALAIS D.M., (1997), Are you Ready for New Assurance Services ?, *Journal of Accountancy*, June, pp. 47-51.
ENNIS, R. H., «A Logical Basis for Measuring Critical Thinking Skills», *Educational Leadership*, octobre 1985, p. 44-48.
EVANS J., (1980), Optimal Contracts with Costly Conditional Auditing, *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp. 108-128.
FALK H., LYNN B., MESTELMAN S., SHEHATA M., (1999), Auditor Independence, Self-Interested Behavior and Ethics: some Experimental Evidence, *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, pp. 395-428.
FAMA F., JENSEN M., (1983), Separation of Ownership and Control, *Journal of Law ad Economics*, June.
FARGHER N.L., GORMAN L.R., WILKENS M.S., (1998), Timely Industry Information as Assurance Service – Evidence on the Information Content of the Book-to-bill Ratio, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 17, Supplement, pp. 109-123.
FRANCIS J.R., (1994), Auditing, Hermeneutics and Subjectivity, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, 1994.
FREDERICK D.M., (1991), Auditors' Representation and Retrieval of Internal Control Knowledge, *The Accounting Review*, 66, pp. 240-258.
GOLDMAN A., BARLEV B., (1974), The Auditor-Firm Conflict of Interests. Its Implications for Independence, *The Accounting Review*, October, pp. 707-718.
GRAHAM E.G., DAMENS J., VAN NESS G., (1991), Developing Risk Advisorsm: an Expert System for Risk Identification, *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, vol. 10, 1.
HERRBACH O., (2000), Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de Doctorat, Université Toulouse I.

HILTEBEITEL K.M., JONES S.K, (1991), Initial Evidence on the Impact of Integrating Ethics into Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, 6, pp. 262-275.
HOFER B.J., PINTRICH P.R., (1997), The Development of Epistemological Theories : Beliefs about Knowledge and Knowing and their Relation to learning, *Review of Educational Research*, Spring, pp. 88-140.
HOGARTH R.M., EINHORN H.J., (1992), Order Effects in Belief Updating : The Belief-Adjustment Model, *Cognitive Psychology*, 24, pp. 1-55.
HUFFMAN K., VERNOY M., WILLIAMS B., VERNOY J., (1991), *Psychology in Action*, New York Wiley.
HUGHES J.F., HUMPHREY C., TURLEY S., (1998), Learning from Mistakes ? Using Corporate Scandals to Enhance Audit Teaching, *International Journal of Auditing*, 2, pp. 89-101.
HUMPHREY C., MOIZER P., (1990), From Techniques to Ideology: an Alternative Perspective on the Audit Function, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 1.
ISMAIL Z., TROTMAN K.T., (1995), The Impact of the Review Process in Hypothesis Generation Tasks, *Accounting, Organizations and Society*, 20, pp. 345-357.
JENSEN M.C., MECKLING W.H., (1976), Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, October.
JOHNSON E.N., (1994), Auditor Memory for Audit Evidence : Effects of Group Assistance, Time Delay and Memory Task, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 13, pp. 36-56.
JONES S.H., DAVIDSON R.A., (1995), Relationship Between Level of Formal Reasoning and Students' performance in Accounting Examinations, *Contemporary Accounting Research*, 12, 1, pp. 163-181.
JOYCE E.J., BIDDLE G.C., (1981), Anchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing, *Journal of Accounting Research*, 19, pp. 120-145.
KATO T., (1989), Une interprétation de l'indépendance des auditeurs, *Revue française de comptabilité*, octobre, pp. 98-102.
KENNEDY J., (1993), Debiasing Audit Judgment with Accountability : a Framework and Experimental Results, *Journal of Accounting Research*, 31, pp. 231-245.
KIDA T., (1984), The Impact of Hypothesis Testing Strategies on Auditors' Use of Judgment Data, *Journal of Accounting Research*, 22, 332-340.
KIMMEL P., (1995), A Framework for Incorporating Critical Thinking into Accounting Education, *Journal of Accounting Education*, 11, 3, pp. 299-318.
KING P.M., KITCHENER K.S., (1994), *Developing Reflective Judgment : Understanding and Promoting Intellectual Growth and Critical Thinking in Adolescents and Adults*, San Francisco, C.A : Jossey-Bass.
KINNEY W., MARTIN R., (1994), Does Auditing Reduce Bias in Financial Reporting ? A Review of Audit-Related Adjustments Studies, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Spring, pp. 151-156.
KINNEY W.R., UECKER W., (1982), Mitigating the Consequences of Anchoring in Auditor Judgments, *The Accounting Review*, 57, pp. 55-69.
KITCHENER K.S., (1986), The Reflective Judgment Model : Characteristics, Evidence and Measurement. In R.A MINES et K.S. KITCHENER (Eds), *Adult Cognitive Development : Methods and Models*, New York, Praeger.
KNECHEL W.R., (2000), Behavioral Research in Auditing and its Impact on Audit Education, *Issues in Accounting Education*, 15, 4, November, pp. 695-712.
KOH H.C., TAN S.S., (1999), A Neural Network Approach to the Prediction of Going Concern Status, *Accounting and Business Research*, 3, Summer.
KOHLBERG L., (1969), Stage and Sequence: the Cognitive Developmental Approach to Socialization, in D.A Goslin Ed., *Handbook of Socialization Theory and Research*, Chicago : Rand McNally.
KOHLBERG, L., (1984), *The Psychology of Moral Development*, New York, Harper and Row.
KURFISS J.G., (1988), *Critical Thinking : Theory, Research, Practice and Possibilities*, Washington, D.C., Association for the Study of Higher Education.
La Tribune, 16/11/2001, La gestion des risques développe le gouvernement d'entreprise.
La Tribune, 20/01/1999, L'audit des états financiers sort du champ comptable.
La Tribune, 29/10/2001, Des gouvernements d'entreprise efficace doivent être mis en place.
LAGRONE R.M., WELTON, R.E., DAVIS, J.R., (1996), Are the Effects of Accounting Ethics Interventions Transitory or Persistent *?*, *Journal of Accounting Education*, vol. 14, n° 3, pp. 259-276.
LE PORTZ Y., (1993), Rapport sur la déontologie des commissaires aux comptes des entreprises cotées, COB-CNCC.
LE PORTZ Y., (1998), Rapport sur la déontologie des commissaires aux comptes des entreprises cotées, COB-CNCC.
LEE C.W.J., LIU C., WANG T., (1999), The 150-Hour Rule, *Journal of Accounting and Economics*, 27, pp. 203-228.
LIBBY R., (1981), *Accounting and Human Information Processing : Theory and Applications*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.

LIBBY R., (1985), Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review, *Journal of Accounting Research*, 23, 646-665.
LIBBY R., THORNE L., (2001), Auditors'Virtue: a Qualitative Analysis and categorization, Congrès annuel de l'ACPC.
LORD A.T., TODD DEZOORT F., (2001), The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure, *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 215-235.
LOWE D.J., GEIGER M.A., PANY K., (1999), The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 3, Supplement.
MATLIN M.W., (2001), *La cognition, une introduction à la psychologie cognitive*, De Boeck Université.
MATSUMARA E.M., TUCKER R.R., (1992), Fraud Detection: a Theoretical Foundation, *The Accounting Review*, vol. 67, 4.
MEIRIEU P., (1995), *La pédagogie : entre le dire et le faire*, ESF Editeurs, Paris.
MESSIER W.F., TUBBS R.M., (1994), Recency Effects in Belief Revision: The Impact of Audit Experience and the Review Process, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 13, pp. 57-72.
MINTZ S.M., (1995), Virtue Ethics and Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, vol. 10, N° 2.
MOCK T.J., TURNER J.L., (1981), Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment, *Auditing Research Monograph* N° 3, AICPA, New York.
MOIZER P., (1995), An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors, *Critical Perspectives on Accounting*, 6, pp. 415-431.
NELSON T.O, (1992), *Metacognition : Core Readings*, Boston, Allyn et Bacon.
NICHOLS D., PRICE K., (1976), The Auditor-Firm Conflict. An Analysis Using Concepts of Exchange Theory, The Accounting Review, April 1976, pp. 335-346.
NORRIS, S. et R. H. ENNIS, *Evaluating Critical Thinking*, Pacific Grove (CA), Midwest Publications Critical Thinking Press, 1989, 204 p.
PASCARELLA E., TERENZINI P., (1991), *How College Affects Students*, san Francisco, C.A : Jossey Bass.
PENTLAND B.T., (1993), Getting Comfortable with the Numbers : Auditing and the Micro-Production of Macro-Order, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18.
PERRENOUD P., (1997), *Construire des compétences dès l'école*, ESF éditeurs, Paris.
PFEFFER J., SALANCIK G., (1978), *The External Control of Organizations*, Harper and Row.
PINCOFFS E.L., (1986), *Quandaries and Virtues*, Lawrence, KS : University Press of Kansas.
PONEMON L., GABHART D., (1993), *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*, Vancouver : Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
PONEMON L.A., (1993), Can Ethics be taught in Accounting ?, *Journal of Accounting Education*, 11, pp; 185-209.
PONEMON L.A., GABHART D.R., (1990), Auditor Independence Judgments: a Cognitive-Developmental Model and Experimental Evidence, *Contemporary Accounting Research*, pp. 227-251.
PRAT DIT HAURET C., (2000), L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique, Thèse de Doctorat, Université Montesquieu-Bordeaux IV.
RADEBAUGH L.H., GRAY S.J., (1993), *International Accounting and Multinational Enterprises*, 3rd Edition, New York.
RAMSAY, A., HANLON D., SMITH D., (2000), The Association Between Cognitive Style and Accounting Students' preference for Cooperative Learning : an Empirical Investigation, *Journal of Accounting Education*, 18, pp. 215-228.
RAU S.E., MOSER D.V., (1999), Does Performing Other Audit Tasks Affect Going Concern Judgments ?, *The Accounting Review*, 4, October.
RECKERS P.M.J., SCHULTZ Jr J.R., (1982), Individual Versus Group Assisted Evaluations, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 1, pp. 64-74.
RECKERS P.M.J., SCHULTZ Jr J.R., (1993), The Effects of Fraud Signals, Evidence Order, and Group-Assisted Counsel on Independent Auditor Judgment, *Behavioral Research in Accounting*, 5, pp. 124-144.
REST J.R., (1979), *Development in Judging Moral Issues*, Minneapolis, University of Minnesota Press.
REST J.R., (1986), *Moral Development : Advances in Research and Theory*, New York : Praeger.
RICHARD C., (2000), Contribution à l'analyse de la qualité des processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, Thèse de Doctorat, Université de Montpellier.
SABRI N.R., (1993), Auditor Involvement in Non-audit Services: an Empirical Study in a Developing Environment, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2, June.
SCHULTZ Jr J.R., RECKERS P.M.J., (1981), The Impact of Group Processing on Selected Auditor Disclosure Decision, *Journal of Accounting Research*, 19, pp. 482-501.
SHAFER W.E., MORRIS R.E., KETCHAND A.A., (1999) The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 3, Supplement.

SIMNETT R., TROTMAN K.T., (1989), Auditor Versus Model : Information Choice and Information Processing, *The Accounting Review*, 64, pp. 514-528.
SOLOMON I ., (1982), Probability Assessment by Individual Auditors and Audit Teams : An Empirical Investigation, *Journal of Accounting Research*, 20, pp. 689-710.
SOLOMON I., (1987), Multi-Auditor Judgment / Decision Making Research, *Journal of Accounting Literature*, 6, pp. 1-25.
STIVERS B.P., CAMPBELL J.E., HERMANSON H.M., (2000), an Assessment Program for Accounting : Design, Implementation, and Reflection, *Issues in Accounting Education*, 15, 4, pp. 533-581.
SWEENEY J.T., ROBERTS R.W., (1997), Cognitive Moral Development and Auditor Independence, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°3-4.
TAN H., (1995), Effects of Expectations, Prior Involvement and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment, *Journal of Accounting Research*, 33, pp. 113-135.
TAN H., LIBBY R., (1997), Tacit Managerial Versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field, *Journal of Accounting Research*, 35, pp. 97-113.
THORNE L., (1999), An Analysis of the Association of Demographic Variables with the Cognitive Moral Development of Canadian Accounting Students : an Examination of the Applicability of American-Based Findings to the Canadian Context, *Journal of Accounting Education*, vol. 17, pp. 157-174.
THORNE L., (2000), The Development of Two Measures to Assess Auditor's Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning, *Behavioral Research in Accounting*, pp. 1-32.
TROTMAN K.T., (1998), Audit Judgment Research – Issues Addressed, Research Methods and Future Directions, *Accounting and Finance*, 38, pp. 115-156.
TROTMAN K.T., SNG J., (1989), The Effect of Hypothesis Framing, Prior Expectations and Cue Diagnosticity on Auditors' Information Choice, *Accounting, Organizations and Society*, 14, pp. 565-576.
TROTMAN K.T., The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgments, *Journal of Accounting Research*, 23, pp. 740-752.
TROTMAN K.T., WRIGHT W.F., (1996), Recency Effects : Task Complexity, Decision Mode and Task-Specific Experience, *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp. 175-183.
TROTMAN K.T., YETTON P.W., ZIMMER I., (1983), Individual and Group Judgments of Internal Control Systems, *Journal of Accounting Research*, 21, pp. 286-292.
TUBBS R.M., MESSIER W.F., KNECHEL W.R., (1990), Recency Effects in the Auditor's Belief-Revision Process, *The Accounting Review*, 65, pp. 452-460.
TVERSKY A., KAHNEMAN D., (1974), Judgment Under Uncertainty : Heuristics and Biases, *Science*, 185, pp. 1124-1131.
WATTS R., ZIMMERMAN J., (1981), Auditors and Determination of Accounting Standards, Working Paper, University of Rochester, August.
WATTS R., ZIMMERMANN J., (1983), Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm : Some Evidence, *Journal of Law and Economics*, October.
WEBER R., (1980), Some Characteristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors, *Journal of Accounting Research*, 18, pp. 214-241.
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, pp. 35-50.
WINDSOR C.A., ASHKANASY N.M., (1995), The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence, *Accounting, Organizations and Society*, 20, 701-720.
WOLCOTT S.K., BARIL C.P., CUNNINGHAM B.M., FORDHAM D.R., ST PIERRE K, (2002), Critical Thought on Critical Thinking Research, *Journal of Accounting Education*, article in press.
WOLCOTT S.K., LYNCH C.L., Critical Thinking in the Accounting Classroom : a Reflective Judgment Developmental Process perspective, *Accounting Education : A Journal of Theory, Practice and Research*, 2, 1, pp. 59-78.