



HAL
open science

L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : UNE ANALYSE EMPIRIQUE BASEE SUR DES COMPOSANTES PSYCHOLOGIQUES DU COMPORTEMENT

Christian Prat Dit Hauret

► **To cite this version:**

Christian Prat Dit Hauret. L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : UNE ANALYSE EMPIRIQUE BASEE SUR DES COMPOSANTES PSYCHOLOGIQUES DU COMPORTEMENT. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584524

HAL Id: halshs-00584524

<https://shs.hal.science/halshs-00584524>

Submitted on 8 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.

**L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX
COMPTES : UNE ANALYSE EMPIRIQUE BASEE
SUR DES COMPOSANTES PSYCHOLOGIQUES DU
COMPORTEMENT**

Christian PRAT dit HAURET
Maître de Conférences
Université Montesquieu Bordeaux IV
35 Place Pey Berland-33076 Bordeaux cedex
téléphone : 05 56 00 45 67
prat@montesquieu.u-bordeaux.fr

Résumé

Trois composantes psychologiques du comportement des auditeurs confrontés à des situations susceptibles de remettre en cause leur indépendance ont été étudiées. Les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel et un niveau de croyance dans un monde juste médian.

Mots clés :

Indépendance – Commissaire aux comptes – Développement moral cognitif – Locus de contrôle – Niveau de croyance dans un monde juste.

Abstract

Three psychological components of auditor behaviour confronted with an audit conflict situation have been studied. The most independent auditors have a conventional level of cognitive moral development and a median level of belief in a just world.

Mots clés :

Independence – Auditor – Cognitive moral development – Locus of control – Belief in a just world.

Introduction

Construits à partir de principes généralement admis, les états financiers sont révisés par un auditeur chargé de donner une assurance qualité à ses utilisateurs. L'indépendance et la compétence sont les deux conditions de l'émission d'une opinion de qualité. Nommé en France par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires pour une période de six ans renouvelable le plus souvent sur proposition des dirigeants, l'auditeur légal peut subir des pressions susceptibles de remettre en cause l'opinion qu'il s'est faite (certification sans réserves, avec réserves ou refus) au moment de la réalisation des diligences professionnelles.

Imposée en France par le code de déontologie de la Compagnie des Commissaires aux Comptes, l'indépendance a fait l'objet de nombreuses définitions. C'est l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel (Dictionnaire Larousse). Un auditeur est indépendant s'il est capable de porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence exercée par ses interlocuteurs (Bazerman, Morgan, Loewenstein, 1997). L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise (Watts et Zimmermann, 1978). Elle s'analyse d'une part, par l'indépendance d'esprit et d'autre part, par l'apparence d'indépendance. L'indépendance d'esprit est l'attitude qui garantit que seules les considérations en rapport avec la mission sont prises en compte au moment de la prise de décision. Quant à l'apparence d'indépendance, elle consiste à éviter des situations ou des circonstances d'une telle importance qu'un tiers qui en aurait connaissance puisse remettre en cause l'objectivité du contrôleur légal.

L'indépendance peut être définie comme la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par 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 et financière.

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.

L'objet de la recherche est l'étude des composantes psychologiques du comportement du réviseur légal confronté à des situations professionnelles délicates où son indépendance est susceptible d'être compromise. Trois composantes psychologiques ont été étudiées : le stade de développement moral cognitif, le locus de contrôle et le niveau de croyance dans un monde juste.

1. Les composantes psychologiques du comportement de l'auditeur

Fortin et Martel (1997) soulignent que «pour assumer le rôle technique qui leur échoit, les auditeurs appuient leur jugement professionnel sur deux volets : une connaissance technique et une compétence éthique et si la compétence technique s'acquiert au cours d'une formation accréditée, la compétence éthique repose sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux». La réalité quotidienne de l'auditeur le place au cœur d'importants conflits d'intérêt pour lesquels le code de déontologie professionnelle n'offre pas de solutions simples. L'auditeur se trouve souvent seul avec sa conscience pour résoudre les dilemmes que lui pose la non-convergence des intérêts de son client et ceux des tiers. Trois composantes psychologiques du comportement de l'auditeur (le stade développement moral cognitif, le locus de contrôle et la croyance dans un monde juste) ont été étudiées pour analyser la capacité de l'auditeur à résister à toute pression susceptible d'être exercée au moment de la certification des comptes annuels.

1.1. Le développement moral cognitif

La théorie du développement moral cognitif permet d'appréhender la prise de décision de l'auditeur en situation professionnelle à travers le prisme du raisonnement éthique. Dans le prolongement des travaux précurseurs de Piaget, Kohlberg (1969) a développé un cadre conceptuel qui permet de comprendre la prise de décision individuelle dans le contexte d'un dilemme éthique. Le mode séquentiel qu'il a développé est composé d'une série de trois stades de développement moral cognitif individuel : le stade pré-conventionnel, le stade conventionnel et le stade post-conventionnel. Chaque stade est composé de deux sous-stades, avec un second sous-stade qui est plus avancé dans le processus d'évolution que le premier. Les individus progressent à travers les différents niveaux selon une progression séquentielle et irréversible.

Au niveau pré-conventionnel, un individu est concerné par les conséquences concrètes de ses actes, en particulier les récompenses externes et les punitions, et par son propre intérêt immédiat. A ce niveau, les règles et les attentes sociales sont externes à l'individu. Le niveau pré-conventionnel se décompose de deux sous-stades. Le sous-stade 1 est celui de l'obéissance. Il se caractérise par le fait d'éviter les punitions et tout préjudice physique aux

personnes et aux biens. L'attitude est égocentrique si bien que l'intérêt des autres n'est jamais pris en compte dans toute décision. Le sous-stade 2 est celui de l'individualisme. Un individu ne suit les règles que si elles sont favorables à son propre intérêt immédiat. Il agit en fonction de ses propres intérêts et laisse les autres en faire de même. Chaque individu a son propre intérêt à protéger.

Au niveau conventionnel, la personne choisit de se comporter conformément aux attentes d'une grande partie de la société ou à une partie de la population telle que la famille ou le groupe de ses pairs pour un professionnel. Le niveau conventionnel est constitué de deux sous-stades : le sous-stade 3 et le sous-stade 4. Au sous-stade 3, les décisions éthiques sont basées sur les décisions attendues par les personnes proches. L'individu a le désir de conserver les règles et l'autorité existante. Au sous-stade 4, l'individu se sent obligé de conserver le système de règles et de conventions existantes, et cherche à éviter la fracture du système.

Au niveau post-conventionnel, le comportement de l'auditeur est guidé par des principes et des valeurs universelles. Gaa (1992) souligne que le raisonnement post-conventionnel se traduit par la capacité d'un individu à dépasser les règles, pour décider éventuellement de les transgresser, pour le bien-être de la société ou parce que le respect de la justice l'exige. Lorsque les lois ou les règles sont en contradiction avec les principes éthiques personnels de l'individu, ce dernier choisit d'agir en accord avec ses propres principes plutôt de respecter la règle.

Rest (1986) a développé un test dénommé DIT (Defining Issues Test) qui permet de mesurer par la détermination d'un «P score» le niveau de développement moral cognitif d'un individu. Ce test a été utilisé au niveau international pour mesurer le niveau de développement moral cognitif des auditeurs.

Le P score peut varier de 0 à 95. 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, le niveau est conventionnel. Enfin, si le P score est supérieur à 41, le niveau est post-conventionnel.

Rest (1986) a mesuré le niveau de développement moral cognitif de différentes catégories de la population américaine.

| Catégorie de population | P score |
|--|---------|
| Doctorants en philosophie morale et en science politique | 65,2 |
| Séminaristes protestants | 59,8 |
| Etudiants en droit (cycle avancé) | 52,2 |
| Etudiants en médecine | 50,2 |
| Physiciens | 49,5 |
| Infirmières | 46,8 |
| Diplômés d'Université | 44,9 |
| Diplômés d'une formation supérieure au management | 42,8 |
| Etudiants à l'Université | 42,3 |
| Militaires engagés dans la marine | 41,6 |
| Adultes (en général) | 40,0 |
| Experts comptables et auditeurs | 39,9 |
| Etudiants en comptabilité | 34,5 |

Tableau 1 : Niveau de développement moral cognitif (P score) de catégories de la population américaine (d'après Rest, 1986)

Selon Ponemon et Gabhart (1990), un auditeur dont le niveau de développement moral est au niveau pré-conventionnel respecte les normes d'indépendance lorsqu'elles sont favorables à son intérêt immédiat. Quant à l'auditeur dont le niveau de développement moral est au niveau conventionnel, il a le désir de respecter les règles et l'autorité. Il se comporte de manière indépendante si un tel comportement est cohérent avec les normes du groupe de référence. Quant aux auditeurs qui raisonnent au niveau post-conventionnel, ils respectent les normes d'indépendance si de telles normes sont compatibles avec leurs propres croyances.

1.2. Le locus de contrôle

Le locus de contrôle (Rotter, 1966) est un trait de personnalité qui peut expliquer le comportement de l'auditeur. Rotter a défini deux catégories d'individus : les «internes» et les «externes». Les «internes» considèrent que les événements sont le résultat de leurs propres efforts, alors que les «externes» supposent que les événements de la vie sont sous contrôle et peuvent être attribués à la chance, la fatalité ou le destin. Un externe assume moins les conséquences de ses actes et a tendance à faire confiance à des forces externes. En revanche, un interne est beaucoup plus responsable des conséquences de ses actes et fait confiance à sa propre perception de ce qui est bien ou mal pour faire ses choix (Trevino,1986). Tsui et Gul (1996) ont montré que les auditeurs qui ont un profil «externe» ont un niveau de dépendance vis-à-vis des dirigeants plus fort que les auditeurs qui ont un profil «interne».

1.3. La croyance dans un monde juste

Lerner (1980) a mis en lumière la théorie du monde juste qui peut se résumer comme suit : «dans la vie, les gens méritent ce qu'ils ont et ont ce qu'ils méritent». Il défend la thèse que l'individu fonctionne à deux niveaux de conscience. Au premier niveau, les individus sont influencés par les normes et les valeurs sociales issues de leur histoire culturelle et des institutions sociales. Au deuxième niveau, les individus sont influencés par ce que Lerner nomme «la croyance dans un monde juste». Windsor et Ashkanasy (1995) ont mis en exergue trois groupes distincts d'auditeurs : les auditeurs «autonomes», les auditeurs «pragmatiques» et les auditeurs «complaisants». Les auditeurs «autonomes», croyant que le monde est juste, ont tendance à mieux résister aux pressions des dirigeants. Les auditeurs «pragmatiques» ne sont pas influencés par leurs croyances personnelles et apportent des réponses pertinentes aux demandes des dirigeants, généralement pour satisfaire leur intérêt personnel. Enfin, le groupe qui est le plus exposé aux pressions des dirigeants est celui des auditeurs «complaisants» qui croient que le monde est injuste. Il semble que, pour ces auditeurs, les croyances personnelles couplées aux considérations économiques augmentent leur propension à accepter les choix comptables des dirigeants. Enfin, ces auditeurs n'ont ni la force de caractère des auditeurs «autonomes», ni l'intérêt personnel des auditeurs «pragmatiques» qui leur permettrait de résister aux pressions exercées par les dirigeants.

2. Hypothèses de recherche et recueil de données

Trois hypothèses de recherche ont été faites sur la relation entre les composantes psychologiques du comportement de l'auditeur et le niveau d'indépendance de son opinion.

2.1. Les hypothèses de recherche

2.1.1. La relation développement moral cognitif - indépendance

Une première hypothèse a été posée sur la relation entre le stade de développement moral cognitif et l'indépendance de l'auditeur : les auditeurs dont le stade de développement moral cognitif est au niveau conventionnel seraient ceux qui se comportent de la manière la plus indépendante.

On suppose en effet que les auditeurs qui ont le souci de respecter la règle sont capables de résister aux pressions extérieures de quelle nature que ce soit. Le stade 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. A contrario, les auditeurs qui ont un niveau éthique pré-conventionnel ou post-conventionnel ne se comporteraient pas de manière indépendante car ils accepteraient de ne pas respecter de manière prudente et stricte la règle comptable. Les auditeurs dont le stade de développement moral cognitif est au stade pré-conventionnel ne respectent pas la règle car ils sont tentés de privilégier leurs intérêts personnels (crainte de la punition ou optimisation des gains). Quant aux auditeurs dont le développement moral cognitif est au stade post-conventionnel, ils acceptent de ne pas respecter la règle de manière stricte car ils prennent du recul par rapport à une application stricte de cette règle et privilégient soit le respect des droits individuels, soit leurs principes ou leur propre système de valeurs.

H1 : Les auditeurs dont le développement moral cognitif est au niveau conventionnel sont ceux qui se comportent de la manière la plus indépendante.

2.1.2. La relation locus de contrôle – indépendance

Une deuxième hypothèse a été posée sur la relation entre le locus de contrôle de l'auditeur et son niveau d'indépendance face à une situation conflictuelle donnée.

Les auditeurs qui auraient un comportement indépendant, c'est-à-dire ceux qui seraient capables de résister aux pressions de toute nature pour assurer aux tiers le respect le plus strict et le plus prudent des règles comptables, auraient un profil «externe» car ils se sentiraient peu concernés par l'origine des règles et leur pertinence par rapport à une situation donnée. Si les règles ont été préalablement définies par la loi, leur mission est de les appliquer. Les auditeurs «externes» ne s'interrogeraient pas sur les conséquences individuelles et sociologiques de l'application de la règle. La nécessité d'une application stricte de cette dernière ne dépendrait pas d'eux.

H2 : Les auditeurs dont le locus de contrôle est «externe» sont ceux qui se comportent de la manière la plus indépendante.

2.1.3. La relation croyance dans un monde juste – indépendance

Une troisième hypothèse a été posée sur la relation entre le niveau de croyance dans un monde juste et le niveau d'indépendance de l'auditeur.

On peut supposer que les auditeurs qui ne croient pas en la justice du monde ont un comportement dépendant car ils privilégient leur intérêt personnel pour compenser l'injustice du monde. A l'opposé, les auditeurs qui ont un niveau élevé de croyance dans un monde juste ont un comportement similaire car ils transgressent la règle s'ils la considèrent injuste dans un contexte particulier.

H3 : Les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé, c'est-à-dire qui résistent à des pressions extérieures afin de faire respecter la règle, ont un niveau de croyance dans un monde juste médian, c'est-à-dire n'ont ni une forte, ni une faible propension à croire que le monde est juste.

2.2. La mesure de l'indépendance et des composantes psychologiques du comportement de l'auditeur

2.2.1. La population interrogée

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»). Le nombre de réponses exploitables a été de 152, soit 25,4% de la population interrogée.

2.2.2. Les situations d'audit

L'indépendance a été mesurée à partir de quatre situations d'audit construites à partir de carnets de bord tenus par six commissaires aux comptes aux comptes en exercice.

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 d'achats. La deuxième décision d'audit concerne une entreprise de bâtiment qui ne respecte pas les règles de déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée sur les achats de sous-traitance. La troisième décision d'audit est relative au non-respect des règles de comptabilisation à l'actif des frais de recherche et de développement. La quatrième décision d'audit concerne la révélation des faits délictueux suite à un abus de biens sociaux du dirigeant d'une société.

2.3. Les variables psychologiques

Le stade développement moral cognitif a été mesuré par le test dénommé Defining Issues Test (DIT) élaboré au Centre de Développement Humain de l'Université du Minnesota. Les personnes interrogées répondent à six courtes histoires qui représentent des situations - type reconnues habituellement par des individus à différents niveaux de développement moral cognitif. Le niveau de développement moral cognitif est mesuré par le «P» score qui varie de 0 à 95. Le locus de contrôle a été mesuré par le test de Rotter. Quant au concept de croyance dans un monde juste, il a été mesuré par l'échelle de Rubin et Peplau (1975) validée en France.

3. Les résultats de la recherche

Les résultats de la recherche portent sur le niveau d'indépendance de l'auditeur, le profil psychologique des auditeurs français et plus particulièrement celui de l'auditeur indépendant.

3.1. La mesure du niveau d'indépendance

Un des premiers résultats de la recherche est la diversité des réponses obtenues aux quatre décisions d'audit. Un score d'indépendance compris entre 4 et 28 et cumulé sur les quatre décisions d'audit a été calculé. 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.

| 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 |

Tableau 2 : Niveau d'indépendance des auditeurs français

3.2. Le profil psychologique des auditeurs français

3.2.1. Un niveau de développement moral cognitif conventionnel

La recherche effectuée sur la population des auditeurs français a montré que les auditeurs français ont en moyenne un niveau de développement moral cognitif conventionnel.

| 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 |

Tableau 3 : Niveau de développement moral cognitif des auditeurs français

DIT moyen : 34,1

DIT le plus faible : 5

DIT le plus élevé : 64,5

Les résultats obtenus sont très proches de ceux de Ponemon (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 la majorité des auditeurs ont un niveau conventionnel de raisonnement éthique (42% de la population étudiée dans notre recherche contre 45% dans la recherche de Ponemon). Dans une deuxième étude, Ponemon et Gabhart

(1990) ont obtenu un P score moyen de 32,6 lors d'une deuxième étude sur des associés de cabinets d'audit. Il est également très proche de ceux obtenus par Windsor et Ashkanasy (1995) lors d'une première étude (P = 37,6) 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 population d'auditeurs américains.

| Auteurs des recherches | | Pays | P score |
|------------------------|--------|------------|---------|
| Armstrong | (1987) | Etats-Unis | 38,5 |
| Ponemon | (1990) | Etats-Unis | 38,1 |
| Windsor et Ashkanasy | (1996) | Australie | 37,8 |
| Windsor et Ashkanasy | (1995) | Australie | 37,6 |
| Ponemon et Gabhart | (1990) | Etats-Unis | 32,6 |
| Ponemon | (1992) | Etats-Unis | 32,1 |
| Prat dit Hauret | (2000) | France | 34,1 |
| Windsor et Ashkanasy | (1995) | Australie | 30,6 |
| Tsui et Gul | (1996) | Hong Kong | 29,9 |

Tableau 4 : Niveau de développement moral cognitif des auditeurs : une comparaison internationale

3.2.2. *Un locus de control interne*

Le scoring du locus of control a consisté à accorder un point à chaque situation d'externalité.

| | | |
|---|------------|---------------------|
| Profil interne | (LOC < 10) | 110 auditeurs (78%) |
| Profil externe | (LOC > 10) | 31 auditeurs (22%) |
| Nombre de répondants 141 auditeurs (100%) | | |
| Score moyen d'externalité : 6,7 (sur un total possible de 23) | | |
| Minimum obtenu pour un répondant : 1 | | |
| Maximum obtenu pour un répondant : 23 | | |

Tableau 5 : Niveau de locus of control des auditeurs français

La recherche a mis en évidence que les auditeurs français ont un locus de contrôle interne : 78% des auditeurs ont un score inférieur à 10 et le score moyen est de 6,7.

3.2.3. *Le niveau de croyance dans un monde juste*

La recherche a mis en exergue que les auditeurs français n'ont ni une forte propension à croire que le monde est juste, ni une forte propension à croire que le monde est injuste. Sur un total qui peut varier entre 16 et 96, le score moyen des auditeurs français est de 58,7. Le score le plus faible obtenu par un auditeur est de 44 et le plus élevé de 73.

En conclusion, les auditeurs interrogés ont en moyenne un niveau de développement moral cognitif conventionnel, un locus de contrôle interne et n'ont ni une forte propension à croire que le monde est injuste, ni à croire qu'il est juste.

3.3. Le profil psychologique de l'auditeur indépendant

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. L'hypothèse N 1 se trouve vérifiée.

Variable dépendante : DIT P Score

| Source | Somme des carrés de type III | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|------------------|------------------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| DFAUBIL * FDELIT | 1 711,201 | 4 | 427,8 | 2,597 | 0,042 |

Tableau 6 : Effet du niveau de développement moral cognitif (mesuré par le P score du DIT) sur l'interaction de la décision d'audit relative au faux bilan (DFAUBIL) et de la décision d'audit relative à la révélation des faits délictueux (FDELIT)

Pour un seuil de signification de 5%, il existe un effet du niveau de développement moral cognitif sur l'interaction des deux décisions d'audit.

Variable dépendante : DIT P Score

| (1a) DFAUBIL | (1b) FDELIT | (2) Moyenne | Intervalle de confiance à 95% | |
|-----------------|----------------|----------------|-------------------------------|------------------|
| | | | Barre inférieure | Barre supérieure |
| 2 | 3 | 39,5 | 28,8 | 50,3 |
| 3 | 2 | 31,9 | 19,9 | 43,8 |
| 3 | 3 | 29,4 | 20,6 | 38,1 |

Tableau 7 : 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)

Pour chaque décision d'audit (décisions d'audit relatives au faux bilan et à la révélation de faits délictueux), le niveau d'indépendance a été noté de 1 à 3 (1 : niveau faible ; 2 : niveau moyen ; 3 : niveau fort).

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 dont le niveau d'indépendance est le plus fort et qui sont le plus soucieux des règles comptables. Il apparaît que les auditeurs qui appliquent de manière stricte les règles comptables sont peu sensibles aux problèmes éthiques que pose la situation d'audit N 4 relative aux conséquences sociales de la révélation des faits délictueux.

L'hypothèse numéro 2 relative à la relation entre le niveau de locus de contrôle et le niveau d'indépendance n'a pas été vérifiée.

Quant à la relation entre le comportement de l'auditeur et le niveau de croyance dans un monde juste, l'analyse des données montre que les auditeurs qui se comportent de la manière la plus indépendante ont un score moyen de croyance dans un monde juste de 58, ce qui dénote ni une forte propension à croire que le monde est juste, ni une forte propension à croire que le monde est injuste.

Variable dépendante : Croyance dans un monde juste

| Source | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---------------------|------------------|-----|--------------------|-------|---------------|
| DFAIPRAC * DFRAUDIS | 909,433 | 4 | 227,358 | 4,147 | 0,004 |

Tableau 8 : Effet de la variable croyance dans un monde juste sur l'interaction de la décision d'audit nommée DFAIPRAC (faiblesse de la procédure achats) et de la décision d'audit nommée DFRAUDIS (non respect des règles de la récupération de la taxe sur la valeur ajoutée).

Pour un seuil de signification de 0,4%, il existe une relation entre le niveau de croyance dans un monde juste et l'interaction des deux décisions d'audit DFAIPRAC et DFRAUDIS.

Variable dépendante : Croyance dans un monde juste

| (1a) DFAIPRAC | (1b) DFRAUDIS | (2) Moyenne | Intervalle de confiance à 95% | |
|------------------|------------------|----------------|-------------------------------|------------------|
| | | | Barre inférieure | Barre supérieure |
| 2 | 3 | 58,7 | 53,05 | 64,38 |
| 3 | 2 | 52,5 | 46,00 | 58,74 |
| 3 | 3 | 59,5 | 54,33 | 64,66 |

Tableau 9 : Relation entre le niveau d'indépendance des auditeurs mesuré à partir des décisions d'audit DFAIPRAC et DFRAUDIS et le niveau de croyance dans un monde juste.

Conclusion

La recherche a mis en évidence les liens qui existent entre les composantes psychologiques du comportement des auditeurs et leurs prises de décision dans des situations délicates où leur indépendance risque d'être compromise.

Si la problématique de l'indépendance de l'auditeur a été étudiée par le double prisme de l'indépendance perçue par les tiers et celui du comportement, elle pourrait faire l'objet de travaux de recherche ultérieurs à travers le concept d'indépendance construite. On peut en effet faire l'hypothèse que l'indépendance n'est pas une attitude «naturelle» mais qu'elle peut faire l'objet d'un apprentissage pour que l'auditeur exerce sa mission de façon objective et dans le respect des règles professionnelles dictées par la Loi ou les normes professionnelles. La construction de l'indépendance de l'auditeur pourrait se réaliser par une socialisation interne au cabinet ou par l'existence de comportements mimétiques des auditeurs les plus jeunes vis-à-vis de leurs aînés confrontés à des dilemmes éthiques en mission.

Références bibliographiques

- Armstrong M.B. (1987), «Moral development and accounting education», *Journal of Accounting Education*, Spring, pp 27-43.
- Bazerman M.H., Morgan K.P., Loewenstein G.F. (1997), «The impossibility of auditor independence», *Sloan Management Review*, Summer 1997, pp. 89-94.
- Fortin J., Martel L. (1997), «Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique», *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 3, Septembre, Volume 2, pp. 59-76.
- Gaa J.C. (1992), «Discussion of a model of auditors' ethical decision processes», *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol 11, Supplement 1992, pp. 60-66.
- 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 Mc Nally, pp. 347-380.
- Lerner M.J. (1980), *The belief in a just world*, Ontario, Canada, University of Waterloo.
- Lerner M.J. (1985), «Le thème de la justice ou le besoin de se justifier», *Bulletin de Psychologie*, Tome XXXIX, N 34.
- Ponemon L.A. (1990), «Ethical judgments in accounting : a cognitive developmental perspective», *Critical Perspectives on Accounting*, 1, pp. 191-215.
- Ponemon L.A., Gabhart D. (1990), «Auditor independence judgments : a cognitive developmental model and experimental evidence», *Contemporary Accounting Research*, pp. 227-251.
- Ponemon L.A. (1992), «Ethical reasoning and selection-socialization in accounting», *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, N 3/4, pp. 239-258.
- Prat dit Hauret C. (2000), «L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique», Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, 584 p.
- Rest J.R. (1986), DIT, *Manual for the Defining Issues Test*, Minneapolis : University of Minnesota, Center for the study of ethical development.
- Rotter J.B. (1966), «Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement», *Psychological monographs : general and applied*, N 80, p 609.
- Ruplin Z., Peplau A. (1975), «Who believes in a just world ?», *Journal of Social Issues*, 31, pp. 65-89.
- Sweeney J.T., Roberts R.W. (1997), «Cognitive moral development and auditor independence», *Accounting, Organizations and Society*, Vol 22, N 3/4, pp. 337-352.
- Trevino L.K. (1986), «Ethical decision making in organizations : a person-situation interactionist model», *Academy of Management Review*, Vol 11, N 3, pp. 601-617.
- 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, pp. 41-51.
- Watts R.L., Zimmermann J.L. (1978), «Towards a positive theory of the determination of accounting standarts», *The Accounting Review*, N 50, pp. 112-134.
- 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*, Vol 20, N 7/8, pp. 701-720