

Ethique et décisions d'audit : une analyse à travers le cadre conceptuel de Forsyth

Ethics and audit decisions

Christian PRAT dit HAURET

Maître de conférences IAE de Bordeaux

Université Montesquieu Bordeaux IV

Centre de Recherche en Contrôle et Comptabilité Internationale (CRECCI)

prat@u-bordeaux4.fr

Résumé : L'objet de la recherche est d'analyser différents dilemmes éthiques vécus par des auditeurs français à travers le cadre conceptuel des idéologies éthiques de Forsyth (1980) qui sont au nombre de quatre : le situationnisme, l'absolutisme, le subjectivisme et l'exceptionnisme.

Mots-Clés : Ethique – Décisions d'audit – Raisonnement éthique – Faits délictueux.

Abstract : *The topic of the research is analysing French auditors ethics dilemmas by using the conceptual framework of ethical ideologies developed by Forsyth (1980) : situationism, absolutism, subjectivism and exceptionism.*

Keywords: *Ethics – Audit decisions – Ethical reasoning – Fraud.*

Correspondance

Christian PRAT dit HAURET

Université Montesquieu Bordeaux IV

Centre de Recherche en Contrôle et Comptabilité Internationale

35, Place Pey Berland, 33076 Bordeaux Cedex

Tél : 05 56 00 45 67 – E-Mail : prat@u-bordeaux4.f

Les scandales financiers et comptables (Enron, Worldcom, Ahold, Parmalat) intervenus aussi bien aux Etats-Unis qu'en Europe amènent à s'interroger sur l'efficacité des organes de contrôle et notamment sur celle de l'auditeur légal, tiers-arbitral au sein de la gouvernance des entreprises, chargé de donner une assurance sur la qualité des états financiers. La qualité de l'audit des états financiers nécessite que deux conditions soient remplies : la compétence et l'indépendance. Si la compétence des auditeurs légaux est positivement corrélée au développement d'une meilleure expertise et de l'expérience accumulée au cours du temps, l'indépendance ne peut exister que si l'auditeur légal est capable d'exprimer son opinion en âme et conscience et de manière libre. Or, la liberté de jugement repose sur un niveau élevé de sensibilité éthique, complété par un véritable comportement éthique.

Selon l'Encyclopédie Larousse, l'éthique est la mesure de la morale. L'origine grecque se trouve dans *êthicos*, moral et dans *êthos*, mœurs, caractère. Un comportement éthique concerne donc la morale. Comme le soulignent Fortin et Martel (1997), il est généralement admis que l'auditeur, dans sa fonction d'attestation des états financiers, doit agir en fonction des intérêts, souvent contradictoires, de divers groupes d'utilisateurs tels que les créanciers, les actionnaires ou les agences de réglementation si bien qu'en rédigeant son rapport sur la fiabilité des résultats publiés dans le rapport annuel d'une entreprise, l'auditeur assume une triple responsabilité. Il doit veiller à ce que les investisseurs disposent d'une information suffisante pour apprécier le risque et les perspectives de gain, porter un jugement sur la pertinence de l'information à divulguer et tenir compte de l'intérêt du public. Tandis que la connaissance technique s'acquiert au cours d'une formation accréditée, l'éthique repose sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux. La nécessité de tenir compte de l'intérêt du public et de celui du client fait partie de la réalité quotidienne de l'auditeur et le place au cœur d'importants conflits d'intérêt pour lesquels les codes de déontologie n'offrent pas de solutions simples.

Les auditeurs sont confrontés en mission à différentes questions du type : que dois-je faire ?, qu'aurais-je dû faire ? quelles sont les limites de mes actions ? n'aurais-je pas mieux fait de ?. Or, lorsque les finalités des actions ainsi que les moyens pour les réaliser deviennent les objets de ce questionnement, lorsque la délibération suppose la capacité psychologique de prendre une certaine distance par rapport à une situation donnée, d'adopter un recul critique à l'égard des besoins et désirs les plus immédiats, le questionnement devient moral ou éthique. Ce qui meut la démarche éthique est le souci de cohérence, le souci de formuler explicitement, et de la manière la plus simple possible, un ensemble de principes qui confèrent une unité à l'ensemble des jugements face aux circonstances les plus diverses.

L'objet de la recherche est d'analyser le raisonnement éthique des auditeurs légaux français à travers le cadre conceptuel des idéologies éthiques de Forsyth (1980). La recherche a été menée selon une approche interprétativiste qui retient comme vision de la réalité la phénoménologie du réel. Selon cette posture épistémologique, la validité de la connaissance repose sur l'expérience du sujet. Quant à la nature de l'objet de recherche, il s'agit de développer la compréhension d'un phénomène de l'intérieur. L'objectif du travail de recherche est de développer une compréhension de la réalité sociale. Le développement d'un tel type de connaissances passe notamment par la compréhension des intentions et des situations des individus. Ces derniers participent à la création de leur réalité sociale et du contexte de cette construction.

Tout d'abord, le cadre conceptuel des idéologies éthiques de Forsyth (1980) sera présenté. Ensuite, six situations d'audit posant un dilemme éthique et vécus par des auditeurs français seront analysés à travers le cadre conceptuel présenté ci-dessus.

1. Le cadre conceptuel des idéologies éthiques

L'audit des comptes est un système de contrôle des états financiers produits par les dirigeants de l'entreprise afin que le soupçon d'opportunisme sur les comptes soit levé grâce aux travaux de vérification de l'auditeur. Ce dernier sert de contrepouvoir à tout comportement opportuniste et intéressé des dirigeants.

La problématique de l'éthique a fait l'objet de nombreux travaux notamment relatif à son impact sur la qualité des travaux des auditeurs. Ces études ont trouvé leur fondement dans différentes théories telles que les théories contractuelle, comportementale ou des signaux. Selon Gomez (1996), il existe un retour de l'éthique comme mode de management des hommes dans l'organisation : « par opposition à l'opportunisme contractualiste, on assiste à une redécouverte émue et sans doute rassurante des valeurs (dignitaires values chez Williamson), de l'éthique, et du rôle de la confiance dans les calculs. On fait alors référence à des valeurs morales, la confiance ou la loyauté qui ne sont pas au centre du modèle mais qui assurent sans s'articuler très bien avec le reste, une stabilité minimale. Pour rendre moins coûteux le modèle libéral de l'entreprise, sa spirale infernale de la suspicion et du contrôle, il faut bien finir par une hypothèse rassurante : les individus agissent selon la morale ou la déontologie. Ils sont aussi loyaux ». Noreen (1988) considère que certaines formes de comportement éthique telles que la véracité, la justice ou la confiance sont nécessaires pour que l'économie fonctionne de manière efficace. Il opère une classification du comportement éthique entre deux catégories : l'altruisme et l'utilitarisme. Un comportement altruiste est motivé par le souci du bien-être des autres ou par le désir de faire le bien en aidant les autres. Le comportement éthique utilitariste doit volontairement faire confiance aux règles qui sont, d'une certaine manière, bénéfiques à l'intérêt personnel de l'individu. Un individu obéit aux règles éthiques utilitaristes dans l'espoir que les autres obéissent également aux règles et que, par conséquent, le système fonctionne de manière plus efficace.

A la suite du désaccord des psychologues sur les situations de moralité, Forsyth (1980) a élaboré un cadre conceptuel où les différences d'appréciation des situations de jugement moral peuvent être étudiées selon deux facteurs : le relativisme et l'idéalisme.

Le premier facteur est le relativisme. Utilisé par un individu pour apprécier une situation du point de vue éthique, il a pour conséquence le rejet des règles morales universelles. Les individus « relativistes » rejettent la possibilité de formuler ou de faire confiance à des règles morales universelles quand ils s'expriment sur des questions morales. Ils s'opposent à ceux qui croient et utilisent des principes moraux lorsqu'ils apprécient une situation. Un « relativiste » ne croit pas à des règles morales universelles mais considère qu'il y a plusieurs façons de regarder les problèmes moraux.

Le second facteur qui permet de distinguer les décisions individuelles est l'idéalisme des attitudes morales. Les personnes ayant un idéalisme élevé considèrent que les conséquences souhaitables peuvent, en choisissant la bonne action, toujours être obtenues. Ceux qui ont, au contraire, tendance à être moins idéalistes admettent que des conséquences indésirables peuvent être obtenues en même temps que des conséquences désirées et souhaitées. Un idéaliste fait sienne l'idée que de bonnes conséquences peuvent toujours être atteintes et n'admet pas que de bonnes et de mauvaises conséquences découlent de presque toutes les actions.

Forsyth (1980) a construit une taxinomie des idéologies éthiques en croisant les deux dimensions que sont le relativisme et l'idéalisme.

Tableau 1 : Taxinomie des idéologies éthiques (Forsyth, 1980)

		Relativisme	
		Relativisme élevé	Relativisme faible
		Situationnisme	Absolutisme
Idéalisme	Idéalisme élevé	L'individu analyse les spécificités d'une situation donnée pour prendre une décision qui a des conséquences favorables pour tout le monde. Il rejette les règles morales universelles et adopte une analyse personnelle de chaque situation	L'individu considère que suivre les règles morales universelles permet d'aboutir au meilleur résultat possible. Il y a des règles morales qui doivent toujours être suivies et qui ont des conséquences favorables pour tout le monde
	Idéalisme faible	<p>Subjectivisme</p> <p>L'individu utilise son propre point de vue moral pour prendre une décision qui a de bonnes conséquences pour presque tout le monde. Les décisions qui ont de mauvaises conséquences pour certaines personnes sont acceptables</p>	<p>Exceptionnisme</p> <p>Les principes moraux doivent guider les jugements mais, de manière pragmatique, des exceptions doivent être faites dans l'application de ces principes. Les exceptions aux règles morales sont acceptables pour éviter certaines conséquences négatives. Les actions qui induisent de mauvaises conséquences pour certains sont acceptables.</p>

La taxinomie met en évidence que les individus peuvent adopter un des quatre cadres d'analyse pour porter des jugements éthiques (situationnisme, absolutisme, subjectivisme et exceptionnisme). Le choix des individus permet de savoir si une personne adopte des valeurs morales idéalistes ou non et s'il croit que les valeurs morales adoptées sont universelles ou relatives.

Les individus qui font partie des groupes ayant un niveau de relativisme élevé, à savoir les situationnistes et les subjectivistes, adoptent une idéologie que l'on peut appeler « scepticisme éthique ». En premier lieu, l'idéologie éthique « subjectiviste » se rattache au courant téléologique de la pensée éthique dans la mesure où chaque acte est évalué en fonction de ses conséquences pour l'acteur (égoïsme éthique). L'« égoïsme éthique » est une philosophie

éthique sceptique qui adopte une approche pragmatique pour évaluer une action. Selon la philosophie de l'égoïsme éthique, comme aucune norme morale n'est valable à l'exception de celles qui se rapportent au propre comportement d'un individu, les évaluations morales doivent finalement dépendre des perspectives personnelles. Selon Fletcher (1966), la moralité doit être pensée comme une « appréciation contextuelle, non sur le bien ou le mal, mais sur ce qui est adapté ». Les « subjectivistes » utilisent leur propre point de vue moral pour prendre des décisions qui ont de bonnes conséquences pour presque tout le monde.

En second lieu, les « situationnistes », adoptant une philosophie morale fondée sur le scepticisme, rejettent les principes moraux absolus et au contraire défendent la thèse que chaque situation doit être examinée individuellement. Ils recherchent une décision qui a des conséquences favorables pour tout le monde. Ce sont des « sceptiques éthiques ». En philosophie morale, les « sceptiques » considèrent qu'il y a différentes façons de parler de moralité et critiquent ceux qui essaient d'imposer des principes éthiques universels et inviolables.

A l'opposé des individus adoptant une idéologie éthique où prime un relativisme élevé, on trouve à la fois les « absolutistes » et les « exceptionnistes ». Ces deux idéologies éthiques ont en commun un relativisme faible qui se caractérise par l'adoption de règles morales universelles. D'un côté, les « absolutistes » adhèrent à une vision « déontologique » de la philosophie morale. Ils rejettent l'analyse des conséquences d'une action comme base de l'évolution morale et font appel à la loi naturelle ou à la rationalité pour définir les jugements éthiques. Dans l'approche déontologique, les actes sont jugés comme moraux ou immoraux par référence aux règles morales universelles. On se positionne dans une vision déontologique ou « Kantienne » de l'éthique. Le philosophe déontologue Emmanuel Kant défendit l'idée qu'un principe moral ne pouvant souffrir d'aucune exception, notamment au regard des

conséquences de la décision prise. D'un autre côté, les « exceptionnistes » se démarquent des absolutistes car ils adhèrent à une vision dite téléologique de la philosophie morale dans la mesure où chaque acte doit être évalué en fonction de ses conséquences pour autrui. Selon l'approche téléologique, la moralité d'une action dépend des conséquences produites par l'action. Un individu se conduit de manière éthique si les conséquences de sa décision sont bonnes. L'approche téléologique peut être illustrée par le concept utilitariste « de la meilleure situation pour le plus grand nombre ». Si l'on prend l'exemple d'un médecin qui se pose la question de savoir s'il doit mentir à un patient, les utilitaristes considèrent que le choix du mensonge est supérieur aux coûts possibles dudit mensonge. Dans une vision utilitariste, les « exceptionnistes » croient que les principes moraux absolus sont importants, mais que tout individu doit appliquer ces règles de manière pragmatique.

Pour conclure, Forsyth (1980) a construit une taxinomie des idéologies éthiques qui comprend quatre dimensions et permet d'analyser les décisions :

- le situationnisme (relativisme élevé et idéalisme élevé) : les règles morales universelles sont rejetées et les décisions qui relèvent d'un questionnement moral font l'objet d'une analyse contextuelle et personnelle (scepticisme éthique) ;
- le subjectivisme (relativisme élevé et idéalisme faible) : les jugements moraux dépendent des valeurs personnelles ; l'individu utilise son propre point de vue moral pour prendre une décision qui a de bonnes conséquences pour une majorité de personnes (égoïsme éthique) ;
- l'absolutisme (relativisme faible et idéalisme élevé) : des principes moraux inviolables servent de fondement aux jugements moraux (approche déontologique) ;
- l'exceptionnisme (relativisme faible et idéalisme faible) : des principes moraux guident les jugements mais de manière pragmatique, des entorses aux principes peuvent être faites à

ces normes. La recherche de la meilleure situation pour le plus grand nombre prime (approche utilitariste).

2. Une analyse de dilemmes éthiques vécus par des auditeurs légaux français

Des situations vécues par des commissaires aux comptes en exercice et délicates en terme d'opinion ont été collectées en trois temps. Le recueil des données a été fait par l'intermédiaire de la tenue de carnets de bord puis d'entretiens. Ces deux méthodes ont pour caractéristique commune de privilégier la collecte et le traitement d'un corpus qualitatif, basé sur une rationalité communicationnelle (Habermas, 1968). L'entretien semi - directif est un moyen fréquemment utilisé pour récolter des informations dans une consultation clinique. Il peut être une méthode intéressante de recherche lorsque celle-ci vise une compréhension approfondie des comportements humains (Pourtois, Desmet, 1997). Selon ces auteurs, « utiliser l'entretien, c'est choisir d'établir un contact direct avec une ou plusieurs personnes pour récolter des données de recherche ». L'entretien non directif permet de clarifier des comportements de la vie des acteurs et repose sur la technique de la psychothérapie non directive, centrée sur la personne. La non-directivité signifie que le chercheur laisse au sujet la libre expression de sa communication, n'intervient pas par des interrogations ou des suggestions de contenu, ne privilégie pas un mode d'approche personnel. L'entretien non directif est la « méthode de l'examen clinique » en ce sens qu'il repose sur un comportement d'écoute du sujet dans le but de comprendre le plus complètement possible, dans son contexte propre, c'est-à-dire dans sa singularité et dans son historicité.

En 2000, il a été demandé à dix auditeurs légaux en exercice de tenir un carnet de bord, d'y décrire des situations vécues qui leur ont posé un dilemme éthique. De cette collecte de données, quatre situations ont émergé. La première concernait la faiblesse de la

procédure achats d'une entreprise industrielle, la seconde, le non respect des règles comptables d'activation des frais de recherche et de développement, la troisième, l'anticipation de la récupération de la TVA sur des achats de sous-traitance (services) et la quatrième un abus de biens sociaux (avance financière faite par une société de capitaux à un de ses dirigeants). Le contexte des situations était tel que la décision de l'auditeur d'accepter le non respect des règles comptables était envisageable (existence d'arguments « pour » et « contre »).

Lors d'une deuxième recherche menée en 2004, dix commissaires aux comptes se sont exprimés sur des situations vécues d'abus de biens de sociaux. Cette recherche a mis en évidence deux types d'auditeurs : les « légalistes » et les « pragmatiques ». Si les premiers décident en respectant strictement la loi, les deuxièmes tiennent compte des conséquences sociétales de son application. Par ailleurs, une typologie des faits délictueux a mis en évidence trois types de délits : les délits « mineurs », les délits « majeurs » et les délits « contraints ».

Enfin, en 2005, un commissaire aux comptes qui venait de prendre sa retraite a été interviewé. Cette personne a été choisie pour deux raisons. La première est la richesse de l'expérience acquise au cours de quarante années dans l'audit externe des états financiers de sociétés cotées ou non, et de toute taille en terme de chiffre d'affaires et d'effectif. La deuxième est la liberté d'expression née de la délivrance du secret professionnel. La confidentialité du nom des sociétés auditées a toutefois été conservée car la connaissance du nom desdites sociétés n'aurait rien apporté. Le secret professionnel fait en effet partie des normes de comportement imposées par le code de déontologie professionnelle des auditeurs légaux. En outre, du point de vue légal, la violation du secret professionnel est une des quatre situations où la responsabilité pénale de l'auditeur peut être engagée. De cet entretien, ont émergé trois situations délicates en terme d'opinion, vécues par le commissaire aux comptes :

- que faire en cas de versement de sommes significatives à une entité ad hoc pour l'obtention de marché et de contrats ?
- faut-il refuser de certifier les comptes d'une société confrontée à un important et significatif litige sachant que les perspectives d'activité et les prévisions de chiffre d'affaires et de résultat sont très bonnes pour les années à venir ?
- faut-il certifier les comptes d'une entreprise dont le résultat majoré permet la réussite d'un montage Leverage Buy Out (LBO) sachant que les perspectives de rentabilité sont excellentes ?

Une lecture interprétativiste des situations éthiques vécues par les commissaires aux comptes a été tentée en utilisant le cadre théorique de Forsyth (1980). Cet auteur a développé l'idée que les différences entre les individus en ce qui concerne leur orientation éthique pouvaient être étudiées en utilisant les concepts de relativisme et d'idéalisme. Les relativistes (niveau élevé) ne croient pas à des règles morales universelles, mais plutôt qu'il y a plusieurs façons d'analyser des problèmes moraux. Quant aux idéalistes (niveau élevé), ils considèrent que les bonnes conséquences des actions menées peuvent toujours être atteintes et réfutent la thèse selon laquelle de bonnes et de mauvaises conséquences résultent de presque toutes les actions.

L'analyse des six dilemmes éthiques vécus par les commissaires aux comptes en exercice est présentée ci-dessous.

Dilemme N°1 :

Le commissaire aux comptes interrogé en 2005 avait identifié au cours d'une mission un important litige, né quinze jours avant la clôture de l'exercice, auquel l'entreprise auditée était confrontée. Le litige concernait l'absence de mise aux normes environnementales d'un ancien site industriel. Le montant financier réclamé par les parties prenantes était significatif. La

somme réclamée répond aux conditions de comptabilisation imposées par l'avis N° 00-01 du Conseil National de la Comptabilité sur les passifs. En effet, selon l'avis, un passif est « un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressource au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci (...). Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités ».

Compte tenu de la situation, nul doute qu'un passif devait être comptabilisé. L'entreprise avait en effet une obligation à l'égard d'un tiers et il est probable que cette obligation provoquerait une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. Une provision pour risques et charges, correspondant à un passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise, devait être comptabilisée. Dans la situation vécue par le commissaire aux comptes, la société refuse de comptabiliser cette provision. D'une part, elle était fortement endettée et ne souhaitait pas détériorer son ratio d'endettement financier. D'autre part, elle présentait des prévisions d'exploitation très favorables pour les cinq années à venir ce qui devait permettre à l'entreprise de dégager un cash flow très largement positif pour absorber les coûts de remise aux normes environnementales de l'ancien site industriel. L'entreprise ne souhaitait donc pas présenter une situation financière dégradée. De plus, le directeur général laissa sous-entendre au commissaire aux comptes qu'en cas de refus de certifier, son mandat pourrait ne pas être renouvelé dans deux ans. Pour finir, le montant des honoraires perçus était significatif pour la rentabilité et l'équilibre financier du cabinet d'audit.

Lors de l'entretien mené, le commissaire aux comptes interrogé nous indiqua qu'il refusa de céder, ne certifia pas les comptes et perdit son mandat deux ans plus tard. Il souligna qu'il s'était refusé à certifier les comptes ce qui aurait été la négation même de sa mission et que, par ailleurs, l'intégrité est une des valeurs essentielles du commissariat aux comptes. On retrouve à travers cette décision un comportement indépendant et éthique. L'éthique implique en effet une appréciation sur le bien et le mal des actions. Le mot éthique correspond à l'idée de recherche du meilleur moi, à l'idée de perfectionnement de soi, idée qui trouve sa source chez Platon, en somme une idée de perfectionnement. Cela répond à l'objectif d'aller et de se tourner vers le meilleur, l'éthique étant la recherche d'un état ou d'un niveau supérieur du moi. Le commissaire aux comptes souligna l'importance de valeurs telles que l'intégrité et l'indépendance qui, selon lui, priment sur tout. En quelque sorte, le commissaire aux comptes a fait son devoir et rempli intégralement sa mission de protection des parties prenantes.

Dans le cadre théorique de Forsyth (1980), cette décision éthique correspond à une situation d'absolutisme (idéalisme élevé et relativisme faible). En effet, dans l'absolutisme, il y a des règles morales qui doivent toujours être suivies et qui ont des conséquences favorables pour l'ensemble des parties prenantes.

A un premier niveau, les conséquences sont favorables au commissaire aux comptes car son intégrité permet au niveau macro-économique de renforcer la légitimité d'un auditeur « payé » par l'entreprise (puisque'il est capable de résister à ses représentants légaux) et au niveau micro-économique de construire la réputation du cabinet sur l'intégrité. La perte du client est finalement secondaire dans une perspective temporelle longue.

A un deuxième niveau, les conséquences sont favorables pour l'entreprise car cette dernière complète l'information comptable et financière obligatoire de l'année concernée (bilan, compte de résultat et annexe) par une information extra-comptable de qualité (financière et prévisionnelle telle qu'un business plan), et la présente à ses banquiers, elle peut améliorer la

qualité de la relation banque-entreprise en accumulant et en capitalisant de la confiance. On dépasse alors une vision « court-termiste » des états financiers et de la relation banque-entreprise.

Au troisième niveau, l'ensemble des parties prenantes à la vie de l'entreprise (actionnaires, clients, fournisseurs, salariés, Etat, Organismes Sociaux) bénéficient d'une information comptable transparente ce qui leur permet de prendre des décisions sur des états financiers fiables.

L'absolutisme adopte le cadre de référence des théories du devoir. Le commissaire aux comptes doit affirmer son opinion en âme et conscience, en étant capable de résister aux pressions de toute nature qui pourraient être exercées sur lui par les dirigeants de l'entreprise. Ces derniers pourraient en effet craindre des conséquences négatives sur le renouvellement de leur mission confiée par les actionnaires qui ont besoin de connaître la réalité des chiffres. Pour Kant et les kantien, c'est dans l'idée de devoir que se trouve le principe suprême de moralité. Le devoir moral n'est pas subordonné à des buts ou des résultats désignés. Il n'est pas conditionnel ou « hypothétique » et tout individu doit oser décider par soi-même et donner en toute circonstance priorité à sa propre conscience. C'est une vision déontologique de l'éthique.

La théorie du devoir peut servir de grille de lecture à l'avis rendu par le commissaire aux comptes sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. Il est compréhensible que l'associé signataire n'ait pas d'états d'âme sur les conséquences de son opinion au risque de « dénaturer » sa mission et de faire perdre toute valeur universelle à l'opinion exprimée. Comme le soulignent Canto-Sperber et Ogien (2004), « la déontologie nous prescrit de toujours respecter personnellement certaines règles d'action... quelles que soient les conséquences d'un point de vue impartial ou impersonnel. Ce sentiment est une sorte d'obligation impérieuse, qui impose des contraintes absolues à ce que nous sommes en

droit de faire ». Selon les mêmes auteurs, l'éthique déontologique affirme que, dans tous les cas, les règles de devoirs ou d'obligations doivent être respectées... autrement dit, certaines actions sont à faire ou à ne pas faire, quelles que soient les conséquences. La morale, qui a pour objet de fournir à l'action humaine un cadre susceptible d'assurer la cohésion sociale, en luttant contre l'effet centrifuge de la recherche par chacun de ses intérêts personnels, tend à limiter les ambitions de chaque individu, qui doit tenir compte des autres (Courrent, 2002). Cet auteur note que la moralité que l'on reconnaît à un acte est fonction des conséquences qu'on lui attribue sur la satisfaction de l'intérêt d'autrui. Le respect de l'intérêt d'autrui, c'est-à-dire de celui des parties prenantes (actionnaires, fournisseurs, clients, salariés, etc...), est essentiel. La notion de respect, selon Kant, constitue le « motif moral » de la décision, qui pousse à traiter les autres comme des fins en soi et non comme des simples moyens. Pour être morale, l'action doit être délibérée et désintéressée. Délibérée, car le respect d'autrui doit être un, sinon le, motif de la décision et désintéressée, car il ne doit pas être un moyen conscient de poursuivre son intérêt personnel (Courrent, 2002). Et c'est là le problème compte tenu de l'importance économique des honoraires perçus par les cabinets, facteur qui peut agir sur la décision des auditeurs. Or, l'économie a tendance à ne reconnaître l'homme que comme être de besoin et non de désir (Caillé, Insel, 2000). Ces auteurs soulignent qu'une fois la figure du sujet ainsi déshumanisée et appauvrie, on peut toujours se mettre en quête pour lui d'une « morale » mais on n'aboutira qu'à chercher et à se projeter en vain dans une transcendance impensable et inévitable.

Tout l'enjeu est donc que le sens du devoir permette au commissaire aux comptes de résister aux pressions extérieures ou intérieures. Au moment des « arbitrages » sur les comptes, le commissaire aux comptes peut subir d'énormes pressions du directeur général et du directeur financier des entreprises auditées. C'est notamment pour cette raison que la loi Sarbanes Oxley votée en 2002 aux Etats Unis en réaction aux scandales financiers a renforcé les

obligations de ces derniers. Le premier domaine auquel s'est intéressé le Sarbanes Oxley Act concerne l'amélioration de la qualité de l'information donnée par la société cotée dans ses rapports périodiques. Une mesure importante est l'obligation imposée par la nouvelle loi au directeur général (Chief Executive Officer) et au directeur financier (Chief Financial Officer) de la société cotée de certifier les comptes et les rapports périodiques. Deux certifications doivent être faites, avec un contenu différent, selon que la certification est donnée au sens de l'article 302 ou de l'article 906 de la loi. La première certification est particulièrement détaillée. Elle impose au dirigeant de certifier le rapport annuel de la société qu'il dirige ou dont il contrôle la comptabilité ou les finances, en confirmant qu'il s'est assuré de la qualité de ce rapport et qu'il a pris toutes les mesures nécessaires à cette fin. La seconde certification est plus traditionnelle, imposant notamment aux dirigeants de confirmer que les comptes certifiés par eux donnent une image fidèle de la société. Elle est pénalement sanctionnée : jusqu'à 5 millions de dollars d'amende et 20 ans de prison.

Dilemme N°2 :

Un commissaire aux comptes interrogé en 2000 a été confronté à la situation suivante :

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

définitif). Le dirigeant a souligné qu'il a remboursé l'avance financière faite par « sa » société immédiatement après la vente du bien immobilier. Le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler l'abus de biens sociaux commis par le dirigeant de l'entreprise. Il a jugé que l'abus de biens sociaux commis a permis de sauver une société en grande difficulté financière appartenant au frère du dirigeant. Les délits de ce type peuvent être qualifiés de « contraints ». Le commissaire aux comptes a considéré que son silence, loin d'exister dans un contexte de corruption, est un service rendu à la société au sens large et révèle une conception de la notion de fait délictueux plus économique que juridique. En quelque sorte, le commissaire aux comptes a fait preuve de « scepticisme éthique » par rapport à une application stricte de la loi. Cette situation vécue met en lumière une des particularités du commissariat aux comptes en France. Selon l'article L 225-240-2 du Nouveau Code de Commerce, le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a connaissance à l'occasion de l'accomplissement de sa mission, sous peine de sanctions pénales et sans contradiction avec l'obligation de secret professionnel qui pèse sur lui. Cette obligation a un domaine étendu (Guyon, 1998). Elle s'applique à toutes les irrégularités, dès lors qu'elles sont significatives et en relation avec la mission des commissaires. Elle oblige le commissaire aux comptes à signaler non seulement les irrégularités comptables mais également les irrégularités juridiques affectant l'organisation ou le fonctionnement de la société : défaut de réunion dans les délais de l'assemblée statuant sur les comptes annuels, composition irrégulière des organes d'administration ou de direction, violation du principe d'égalité entre les actionnaires, modifications des statuts dans des conditions irrégulières, non dépôt du bilan dans les quinze jours de la cessation des paiements. Les infractions au droit pénal financier et comptable constituent le cœur des infractions que le commissaire peut rencontrer dans l'exercice de ses fonctions. Dans le cadre de différentes affaires jugées, les juges ont estimé qu'auraient dû faire l'objet d'une révélation au procureur de la République le

défaut d'établissement des comptes annuels, l'inexactitude des bilans, la majoration frauduleuse d'un apport en nature, le défaut de provisions dans les comptes et l'existence de manipulations comptables anormales sur des titres de participation provoquant des plus values fictives au sein d'un groupe de sociétés, le défaut de tenue d'une comptabilité et de rédaction du rapport de gestion par les dirigeants, le défaut de convocation d'une assemblée générale appelée à statuer sur la poursuite d'activité d'une société après le constat de pertes grevant le capital social, l'abus de biens sociaux ou la présentation d'un bilan inexact.

La décision prise par l'auditeur, confronté au dilemme éthique N°2, correspond à une idéologie éthique de type « situationniste » (idéalisme élevé et relativisme élevé). En effet, en cas d'application d'une idéologie éthique de type situationniste, la personne confrontée au dilemme éthique regarde les différentes spécificités d'une situation donnée pour décider une action qui a de bonnes conséquences pour tout le monde. Elle rejette les règles morales et fait une analyse personnelle de la situation à laquelle elle est confrontée.

Selon les informations communiquées, le commissaire aux comptes a décidé de ne pas révéler le fait délictueux car il a jugé qu'aucun dommage n'a été subi par personne et que la loi ne devait pas être appliquée de manière brutale. La société n'a pas subi de préjudice financier puisque l'avance financière consentie au dirigeant a été remboursée par ce dernier. Aucun des stakeholders n'a été lésé puisque leurs créances ont été honorées. Bien que n'ayant pas respecté le droit des sociétés, le dirigeant a fait preuve de solidarité familiale en permettant à son frère de sauver son entreprise. Quant au commissaire aux comptes, il a renforcé sa relation avec le dirigeant même s'il a augmenté temporairement le risque de mise en cause de sa responsabilité pénale en ne révélant pas le fait délictueux au procureur de la République.

Cette position est d'autant plus personnelle que la régularisation du fait délictueux n'est pas retenue dans les décisions de jurisprudence. Selon Barbiéri (2004) « a peu de chance de prospérer, tout au moins devant la chambre criminelle de la cour de Cassation, l'argument tiré

d'une régularisation ultérieure des prélèvements illégaux. D'une part, la cour de Cassation considère que la restitution -même spontanée- du bien détourné n'enlève pas à l'acte son caractère délictueux. D'autre part, s'agissant de la réparation du dommage qu'un abus de biens a occasionné à une société, la cour de Cassation paraît très attentive aux modalités de la réparation et ne se contente pas d'une simple affirmation d'équivalence formulée par les juges du fond ».

De son côté, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a adopté une norme professionnelle qui précise « qu'en prenant en compte les conséquences d'une infraction et le but poursuivi, le commissaire aux comptes révèle les faits qui sont à la fois significatifs et délibérés ». Un fait significatif est celui qui, ayant pour effet de soustraire l'entité ou les dirigeants à des dispositions légales spécifiques, modifie sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou est de nature à porter préjudice à l'entité ou à un tiers. Le caractère délibéré s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur de l'infraction de ne pas respecter la réglementation en vigueur.

Situation d'audit N°3 :

Un commissaire aux comptes également interrogé a indiqué avoir accepté le non respect par une entreprise de bâtiment et de travaux publics de la règle fiscale de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les achats de sous-traitance selon le régime de la TVA sur les encaissements. L'entreprise auditée était financièrement dans une période difficile (marge faible dégagée sur les affaires, important besoin en fonds de roulement à financer compte tenu du montant important des travaux en-cours et montant très élevé des créances clients non encaissées sur les collectivités locales).

Sous-traitant une partie importante des travaux réalisés, l'entreprise devait, selon le Code Général des Impôts, récupérer la taxe sur la valeur ajoutée au moment du paiement de la facture afin qu'il y eût simultanéité dans le temps entre le moment où la taxe sur la valeur ajoutée collectée était payée par le fournisseur au Trésor Public et celui où elle était récupérée par le client (le fait générateur pour un prestataire de services est l'encaissement de la prestation).

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes a accepté que l'entreprise s'octroie indirectement un décalage de TVA favorable pour sa situation de trésorerie. La société a donc récupéré la TVA sur les débits (date de la facture) et non au moment du décaissement. Le commissaire interrogé indiqua qu'il pouvait dans certaines circonstances accepter de manière exceptionnelle un non respect absolu de la règle en général et en particulier de la règle fiscale. Il était conscient que la décision prise pouvait avoir des conséquences négatives pour l'Etat mais l'avait considérée comme acceptable s'agissant d'un simple décalage dans le temps qui pouvait varier entre 30 jours et 90 jours selon le délai de règlement des fournisseurs.

Si on utilise le cadre théorique de Forsyth, on peut considérer qu'une idéologie éthique « exceptionniste » a été retenue par le commissaire aux comptes. L'exceptionnisme se caractérise par un relativisme faible et un idéalisme faible. Bien que chargé de veiller au respect de la loi, le commissaire aux comptes a accepté une exception au respect de la règle fiscale pour essayer d'éviter certaines conséquences négatives, à savoir les difficultés de trésorerie de l'entreprise auditée et éventuellement une suppression des concours bancaires et découverts accordés par la banque. Les « exceptionnistes » adoptent une vision utilitariste du dilemme éthique. Arnsperger et Van Parijs (2003) ont présenté une théorie éclairante de l'utilitarisme. Fondé par Jeremy Bentham (1789), baptisé et popularisé par John Stuart Mill (1861), systématisé par Henry Sidgwick (1874), l'utilitarisme prône l'abandon de toute idée de droit naturel et de toute métaphysique englobante : aucune autorité suprême ne peut

décréter ce qui est juste ou bon pour l'humanité. Seuls comptent les états de plaisir ou de souffrance vécus par les êtres humains. Quelles que soient les décisions à prendre, il faut faire abstraction de nos intérêts et de nos penchants, de nos préjugés moraux, de nos conceptions métaphysiques et de nos croyances religieuses, et nous soucier de poursuivre « le plus grand bonheur du plus grand nombre ».

L'utilitarisme est une théorie éthique conséquentialiste : actions, politiques et institutions n'ont pas à être jugées en fonction de leur nature intrinsèque. Elles ont à être jugées en fonction de leurs conséquences pour autrui. Les décisions doivent être appréciées en fonction des conséquences que l'on peut, avec plus ou moins de certitude, leur attribuer. Plus précisément, l'utilitarisme est un conséquentialisme individualiste. Le bien ultime qui préside à l'évaluation des conséquences se réduit à l'agrégat des biens individuels et le « tout social », d'un point de vue éthique, n'excède pas la somme de ses parties. Plus précisément encore l'utilitarisme est un conséquentialisme « welfariste ». Le bien des individus est la seule chose qui intervient dans l'évaluation des conséquences. Il est exclusivement conçu comme leur niveau de bien-être.

Selon Canto-Sperber et Ogien (2004), « le conséquentialisme nous demande d'œuvrer directement ou indirectement à la promotion du meilleur état de choses possible, meilleur non pas pour moi personnellement, mais pour tous ceux qui sont concernés, c'est-à-dire meilleur d'un point de vue impartial ou impersonnel... sachant que ce genre de principe inspire une éthique de la responsabilité ». Le conséquentialisme est de type téléologique (du grec telos : but ou fin) et repose sur une platitude : il faut toujours faire le plus de bien et le moins de mal possible ou, plus exactement, faire en sorte que le bien excède le mal dans l'ensemble. Les auteurs précédemment cités notent que le meilleur résultat d'ensemble sera généralement celui qui vient en conséquence d'actions accomplies à la suite d'un calcul réfléchi portant sur

leurs avantages et leurs inconvénients du point de vue du bien-être du plus grand nombre. C'est ce que supposent les utilitaristes de l'acte dont la doctrine est conséquentialiste.

Situation d'audit N°4 :

Le commissaire interrogé en 2005 nous a présenté la situation suivante. Auditant les comptes annuels d'une société anonyme, un auditeur junior, membre de l'équipe d'audit qu'il dirigeait, a été intrigué par le paiement par la société anonyme à une société à responsabilité limitée, extérieure au groupe de la société anonyme, d'une commission égale à 3% du chiffre d'affaires. Interrogé, le directeur financier indiqua que « la SARL devait assurer le développement commercial de la SA et à ce titre, méritait une commission de 3% pour faire face à ses charges ». Discrètement, le manager, responsable de la mission, a demandé un extrait K bis au greffe du tribunal de commerce dont dépendait la SARL et a constaté que le gérant de la SARL était le président du conseil d'administration de la SA auditée.

Interrogé par la suite sur la légitimité de cette relation économique entre la SA et la SARL, le dirigeant de la SA a répondu sur le plan juridique et formel en indiquant que « s'agissant d'une convention conclue entre deux sociétés ayant un dirigeant commun, la phase initiale de la procédure (à savoir autorisation préalable de la convention réglementée par le conseil d'administration ») des conventions réglementées avait bien été respectée. Le président du conseil d'administration indiqua au commissaire aux comptes qu'il aurait donc à rédiger le rapport spécial sur les conventions réglementées avant approbation desdites conventions par l'assemblée générale des actionnaires. Il fit une réponse sur la forme mais en aucun cas sur la substance économique du mouvement financier.

Si, du point de vue juridique, la procédure a été respectée, le commissaire aux comptes avait les plus grands doutes sur le bien-fondé économique de cette opération financière. En effet, pour gérer une société autonome dans toutes ses composantes, ses dirigeants avaient-ils besoin de faire appel à une autre société pour assurer le développement commercial sachant

que l'entreprise audité avait son propre service commercial ? Après de nombreuses discussions avec le président de la société, le directeur général et le directeur financier de la société anonyme, le commissaire aux comptes finit par apprendre que l'argent versé à la SARL avait permis à la société anonyme d'obtenir des marchés et donc indirectement de pouvoir rester compétitive face à ses concurrentes. L'artifice de la SARL avait été choisi pour éviter que la somme versée n'apparaisse directement dans les comptes.

Après avoir pris connaissance de la réalité de la situation et de la « substance » de l'opération financière, le commissaire aux comptes s'interrogea sur la décision à prendre. Il décida de certifier les comptes sans réserves et considéra qu'il s'agissait d'une convention réglementée, à charge, selon lui, aux actionnaires de poser des questions sur la destination des sommes versées. Il considéra que la lutte contre la corruption dépassait ses propres prérogatives. Du point de vue juridique, les obligations légales actuelles du commissaire aux comptes sont aujourd'hui différentes compte tenu des nouvelles obligations en matière de blanchiment d'argent.

Selon le cadre théorique de Forsyth (1980), cette décision d'audit peut être interprétée par une idéologie éthique de type « subjectiviste » (idéalisme faible et relativisme élevé). En effet, le commissaire aux comptes a utilisé son propre point de vue moral pour trouver une action qui a de bonnes conséquences pour presque tout le monde. Il a considéré que même si la décision prise a de mauvaises conséquences pour certaines personnes, cela reste acceptable. La personne qui a subi un préjudice est le client final, à savoir le donneur d'ordre.

La décision prise par le commissaire aux comptes a eu des conséquences favorables pour les dirigeants qui n'ont pas été inquiétés, pour les salariés et l'ensemble des parties prenantes qui ont continué à bénéficier de la répartition de la valeur créée par l'entreprise. En revanche, la décision prise a eu des conséquences défavorables pour le système économique et financier qui continua à fonctionner en partie sur la corruption de certains de ses acteurs mais

également pour le client final. On peut considérer que l'on est dans une situation d'égoïsme éthique dans la mesure où le commissaire aux comptes, en n'intervenant pas, a préservé son propre intérêt (la poursuite de sa mission) et celui de l'entreprise (sa pérennité) en passant sous silence le versement de sommes « occultes » dont la « substance » est contestable.

Cette situation d'audit pour le moins délicate pour l'auditeur interpelle également sur la responsabilité du dirigeant en tant que chef d'entreprise. La responsabilité du dirigeant peut être étudiée à travers la définition de la responsabilité retenue par Jonas (1993) et dont une synthèse est présentée par Pesqueux (2003). Selon cet auteur, « le dirigeant pourrait être défini comme essentiellement responsable, en quelque sorte comme un archétype en la matière. On lui attribuerait les caractéristiques d'une responsabilité qui s'exercerait en fonction de son pouvoir à l'égard de ce qui est le plus vulnérable dans l'avenir et qui dicterait un devoir de connaissance de ce futur. Reconnaître une telle responsabilité de nature morale possède l'avantage d'accroître encore la dimension de responsabilité du chef d'entreprise ce qui peut avoir une fonction et des conséquences positives pour l'ensemble de cette entreprise : responsabilité « interne » accrue à l'égard du personnel le plus vulnérable et vis-à-vis de la bonne marche de l'entreprise, mais aussi « externe » à l'égard de ses clients dans les produits fournis, effets en quelque sorte de son activité « techno - scientifique ».

Situation d'audit N°5 :

Un commissaire aux comptes interrogé a révélé la situation où le président du conseil d'administration d'une PME familiale non cotée était tombé gravement malade. Son gendre, dirigeant d'une société à responsabilité limitée indépendante, mais également administrateur de la société anonyme, avait reçu une rémunération pour assurer l'intérim pendant les quelques mois d'absence, sans que la rémunération versée n'ait été préalablement autorisée par le conseil d'administration. Le commissaire aux comptes s'est rendu compte a posteriori

de cette convention interdite et non autorisée. La situation n'ayant causé aucun préjudice à la société, bien au contraire, il n'a pas jugé bon de révéler le fait délictueux.

La décision prise est de type « situationniste » (idéalisme élevé et relativisme élevé). Lors d'une situation de type « situationniste », la personne concernée regarde les spécificités d'une situation donnée pour trouver une action qui a de bonnes conséquences pour tout le monde. Il fait preuve de « scepticisme éthique ».

Il est en effet clair que, du point de vue juridique, l'absence d'approbation de la rémunération du président d'une société par son conseil d'administration par une société est une infraction au droit des sociétés. En revanche, du point de vue économique, les parties prenantes à la vie de la société n'ont subi aucun dommage. Selon ses dires, la révélation du délit semblait disproportionnée au commissaire aux comptes par rapport aux conséquences de l'acte qui résultait a priori d'une négligence. Le contexte prime par rapport à une application stricte de la règle.

On retrouve à travers cette décision la perception de l'éthique de Ricoeur (1990) pour qui l'intention éthique se fonde sur la liberté humaine. Cet auteur souligne la dimension dynamique de l'éthique qui n'est pas un état mais un projet toujours inachevé et perpétuellement à recommencer. Selon Ricoeur (1990), « il y a éthique d'abord parce que par l'acte grave de position de la liberté, je m'arrache au cours des choses, à la nature et à ses lois (...). On entre véritablement en éthique, quand, à l'affirmation pour soi de la liberté, s'ajoute la volonté que la liberté de l'autre soit ».

Selon Mousse (1992), celui qui inspire « une éthique devrait prendre conscience de l'orientation et de la signification de ses actes. Ces derniers s'enracinent dans une liberté à défaut de laquelle il n'y aurait pas de responsabilité et par conséquent pas non plus de morale. C'est la liberté qui fonde l'éthique pour chacun. Depuis les Lumières, dans la sphère culturelle de l'Occident, la conscience d'être libre et de pouvoir décider par soi-même y

définit l'homme. On ne définit le sens d'une action qu'en fonction d'un objectif, et sa signification qu'en fonction d'un contexte ».

Selon le sens donné par Habermas, l'éthique apparaît comme un renversement des attitudes de dominations et de servitudes si foisonnantes dans les relations économiques et professionnelles, au profit d'une attitude libre et libératrice capable de donner un sens à une grande quantité de décisions. Il défend l'idée que chacun, s'affirmant autant que possible comme un homme libre, reconnaisse aussi les autres, groupes et individus, dans leur liberté. Habermas articule sa conception de l'éthique autour des trois valeurs de vérité, de justesse et de sincérité dans les rapports de chacun avec les autres.

Toujours selon Ricoeur (1990), l'éthique est une recherche du bien-vivre et du bien-agir, fondée sur une disposition individuelle à agir de manière constante en vertu du bien d'autrui, dans des institutions justes. Et selon Nillès (2004), la faculté d'acquérir et de mettre en œuvre une telle disposition s'appelle la vertu au sens d'Aristote. Selon cet auteur « l'action vertueuse doit pouvoir se référer à un cadre normatif transcendant au contexte de l'action (sans quoi il ne saurait d'ailleurs y avoir aucun cadre normatif) mais elle ne doit pas se régler systématiquement sur la loi, au risque du rigorisme le plus formaliste et le plus inconscient ».

Situation d'audit N°6 :

Un commissaire aux comptes interrogé a relaté une situation où une société anonyme a accordé un prêt à une société civile immobilière. Le gérant de la société civile était également le président du conseil d'administration de la société anonyme. Ce dirigeant a utilisé l'avance financière reçue par la société civile immobilière pour financer des dépenses personnelles (frais personnels de déplacement, cadeaux non justifiés...). De même, le commissaire aux comptes interrogé en 2005 a indiqué avoir révélé sans état d'âme un délit relatif au financement du rachat d'une entreprise grâce au prêt consenti par la société cible à la société acquéreuse. La révélation a été faite sans hésitation.

Dans les deux situations, le commissaire aux comptes a adopté une application stricte de la loi. En effet, dans ces deux situations, il y a eu enrichissement du dirigeant au détriment des intérêts des autres parties prenantes. Les décisions d'audit des commissaires aux comptes semblent s'inscrire dans le cadre de l'idéologie éthique « absolutiste » (idéalisme élevé et relativisme faible) telle que décrite précédemment.

La décision de l'auditeur est renforcée par les décisions de jurisprudence qui ont été rendues dans le sens de la loi. Dans l'arrêt rendu par la Chambre criminelle le 28 Janvier 2004, il a été jugé que l'usage des biens ou du crédit de la société contraire à l'intérêt de celle-ci, peut résulter non seulement d'une action mais également d'une abstention volontaire. En l'espèce, ont été déclarés coupables d'abus de biens sociaux, les dirigeants d'une SARL, également associés d'une SCI, qui ont procédé à des rétentions de sommes irrégulièrement perçues par la SCI (acomptes sur loyers non défalqués). Les magistrats ont considéré que les dirigeants auraient dû s'apercevoir de ce versement anormal au plus tard le premier jour du trimestre suivant son existence et procéder immédiatement à la déduction correspondante de la facturation ou à un remboursement de la somme indue.

Au final, il convient de noter quelques limites à la recherche menée. Tout d'abord, les entretiens ont été menés à des dates différentes (2000,2004), soit avant et après les scandales financiers (Enron, Ahold, Worldcom, Parmalat) qui ont semé le doute sur la qualité des états financiers et du travail des auditeurs. De plus, la promulgation des loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et sur la Sécurité Financière en France a pu avoir un impact sur le « mental » des auditeurs et une prise de conscience plus forte des dilemmes éthiques rencontrés. Enfin, si la recherche a été menée dans la prolongement de l'individualisme méthodologique qui, selon Boudon, pose comme principe que la société n'est que la production collective d'individus plus ou moins autonomes et rationnels, d'autres recherches ont montré qu'un véritable

phénomène de socialisation existe au sein des cabinets d'audit. Ponemon (1992) a notamment montré que les associés et les directeurs de mission sont principalement motivés par les besoins de se conformer à leur groupe de référence et à leurs pairs. Ce chercheur a également mis en exergue que le niveau de sensibilité éthique des auditeurs avait tendance à baisser au fur et à mesure qu'ils étaient promus de telle sorte que ce niveau, à la baisse, se rapproche de celui de ses aînés, managers ou directeurs de mission.

Pour conclure, on peut noter que les relations croisées de l'audit et de l'éthique sont au cœur de la légitimité de la mission de contrôle des comptes. Un comportement éthique est une condition nécessaire à l'expression d'une opinion de qualité et nul doute que les phénomènes organisationnels tels que la culture du cabinet ou de l'équipe d'audit puissent influencer et interagir sur l'opinion exprimée. Toutefois, la certification des comptes est une décision individuelle qui reviendra au final à l'associé, signataire et responsable du dossier.

Présenté par Golsing (2004), l'Auditing Practices Board (APB) a proposé différentes normes d'éthique à savoir l'absence de liens familiaux de l'auditeur avec ses clients, le fait qu'un client ne doit pas représenter plus de 10% du chiffre d'affaires du cabinet, que l'auditeur ait à communiquer les relations financières de sa famille avec les firmes auditées, que les associés des cabinets doivent « tourner » tous les 10 ans ou les 5 ans pour les sociétés cotées. De plus, selon l'APB, un associé du cabinet doit être responsable de l'éthique et les honoraires d'une année doivent être payés avant le début de la mission.

Une dernière question qui se pose est de savoir si l'on doit enseigner l'éthique aux étudiants en comptabilité supérieure à travers notamment la présentation d'études de cas. Ponemon et Glaser (1990) soutiennent la thèse que les programmes de formation dans le domaine comptable doivent être complétés de modules sur l'éthique afin de tenter de sensibiliser les auditeurs à la dimension éthique d'une situation et de les faire réfléchir sur des situations conflictuelles ou sur des dilemmes éthiques auxquels des auditeurs en exercice ont déjà été

confrontés. Loeb (1988) a présenté sept objectifs d'un enseignement de l'éthique en comptabilité : faire la relation entre l'enseignement de la comptabilité et les problèmes moraux, reconnaître que les problématiques comptables ont des implications éthiques, développer le sens de l'obligation morale et de la responsabilité, développer les aptitudes nécessaires pour traiter les conflits et les dilemmes éthiques, apprendre à faire face aux incertitudes de la profession comptable, accepter d'évoluer dans son comportement éthique, apprendre et comprendre l'histoire et les composantes de tous les aspects de l'éthique en comptabilité.

Bibliographie

- ARNSPERGER C, VAN PARIJS P. (2003), *Ethique économique et sociale*, Collection Repères, La Découverte, 128 pages.
- BENTHAM J. (1798), *An introduction to the principles of morals and legislation*, in J.S. Mill, *Utilitarianism*, pp 33-77, Londres, Fontana, 1962.
- CAILLE A. et INSEL A. (2000), "Introduction, Ethique et économie", *Revue du Mauss*, pp. 5-16.
- CANTO-SPERBER M. et OGIEN R. (2004), *La philosophie morale*, Que-Sais-Je ?, Presses Universitaires de France, 126 pages.
- COURRENT J.M (2002), "Ethique et petite entreprise", *Revue Française de Gestion*, pp. 139-152.
- FLETCHER J. (1966), *Situation ethics*, Philadelphia, Pa: Westminster Press.
- FORSYTH D.R. (1980), "Taxonomy of ethical ideologies", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol 39, n°1, pp. 175-184.
- FORTIN J. et 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.
- GOMEZ P.Y. (1996), *Le gouvernement des entreprises*, InterEditions, 272 p.
- GOSLING P. (2004), *Ethics for auditors*, www.accaglobal.com.
- GUYON Y. (1998), "La responsabilité civile des commissaires aux comptes", *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, pp. 33-48.
- HABERMAS J. (1968), *Connaissance et intérêt* (traduction française de J-M Brohm, 1976), Paris, Guallimard.
- JONAS H. (1993), *Le principe de responsabilité*, Le Cerf.
- LOEB S.E. (1988), "Teaching students accounting ethics : some crucial issues", *Issues in Accounting Education*, Fall, pp. 316-329.
- MILL J.S. (1861), *Utilitarianism*, Londres, Fontana, 1962. Traduction française : *L'utilitarisme*, Paris, Garnier-Flammarion, 1988.
- MOUSSE J (1992), "Le chemin de l'éthique", *Revue Française de Gestion*, Printemps.
- NOREEN E. (1988), « The economic of ethics : a new perspective on agency theory, Accounting, Organizations and Society, Vol 13, N 4, pp 359-369.
- NILLÈS J.J. (2004), "Quelle philosophie pour l'éthique en entreprise ?", *Entreprise Ethique*, n°2, Avril, pp. 90-98.
- PESQUEUX Y. (2003), *Ethique, organisation et gestion des ressources humaines*, In *Encyclopédie de Gestion des Ressources Humaines*, pp. 497-507.
- PONEMON L., GLASER A. (1990), "Accounting education and ethical development: the influence of liberal learning on students and alumni in accounting practice", *Issues in Accounting Education*, Vol 5, n°2, Fall, pp. 195-208.
- PONEMON L. (1992), "Ethical reasoning and selection-socialization in accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, N ¾, pp 239-258.
- POURTOIS J.P., DESMET H. (1996), *Epistémologie et instrumentation en sciences humaines*, Mardaga, 235p.

PRAT dit HAURET C. (2000), *L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique*, Thèse pour le Doctorat ès Sciences de Gestion, 584 pages.

PRAT dit HAURET C. (2003), *Audit et développement moral cognitif*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 6, Numéro 3, Septembre, pp 117-136.

PRAT dit HAURET C. (2004), *La révélation des faits délictueux par les commissaire aux comptes : une décision contextuelle*, Revue Sciences de Gestion.

RICOEUR P. (1990), *Soi-même comme un autre*, Seuil, Paris.

SIDGWICK H. (1874), *The methods of ethics*, Londres, Macmillan.